

# შემოსავლების სამსახურის უფროსის

ბრძანება N 7536

17/03/2021

## დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილისა და „საჯარო  
სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების  
შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით  
დამტკიცებული დებულების მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტის „ზ“ ქვეყუნქტის საფუძველზე,

### 3 ბრძანება:

1. დამტკიცდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ მეთოდური  
მითითება თანდართული დანართების შესაბამისად:

#### ა) დანართი №1- „დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია/რეგისტრაციის გაუქმება“;

ნაწილი №1 - სავალდებულო რეგისტრაციის 100 000 ლარიანი ზღვარის გადაჭარბების  
შემთხვევა;

მაგალითი №1 - „სავალდებულო რეგისტრაციის 100'000 ლარიანი ზღვარის გადაჭარბების  
შემთხვევა“;

მაგალითი №2 - „დღგ-ის რეგისტრაციის ვალდებულება ვაუჩერების შემთხვევაში“;

მაგალითი №3 - „დღგ-ის რეგისტრაციის ვალდებულება ვაუჩერების შემთხვევაში“;

მაგალითი №4 - „ავანსად ჩარიცხული თანხები“;

მაგალითი №5 - „ავანსად ჩარიცხული თანხები“;

მაგალითი №6 - „სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარის განსაზღვრა“;

მაგალითი №7 - „სავალდებულო რეგისტრაციის 100'000 ლარიანი ზღვარის გადაჭარბების  
შემთხვევა“;

მაგალითი №8 - „100,000 ლარიანი ბრუნვის განსაზღვრა“

მაგალითი №9 - „უცხოელი დასაბეგრი პირის რეგისტრაციის ვალდებულება“;

მაგალითი №10 - „პირთა ჯდულისათვის მომსახურების გაწევისას დღგ-ის გადამხდელად  
სავალდებულო რეგისტრაცია“.

ნაწილი №2 - „აქციზური საქონლის წარმოების შემთხვევა“.

მაგალითი №10 - „აქციზური საქონლის წარმოება“;

მაგალითი №11 - „აქციზური საქონლის წარმოება“;

ნაწილი №3 - „რეორგანიზაციის შემთხვევა“.

მაგალითი №12 - „რეორგანიზაცია“;

მაგალითი №13 - „რეორგანიზაცია“;

მაგალითი №14 - „რეორგანიზაცია“;

მაგალითი №15 - „რეორგანიზაცია“.

ნაწილი №4 - „საქონლის/მომსახურების კაპიტალში შეტანის შემთხვევა“;

მაგალითი №16 - „აქტივების კაპიტალში შეტანა“.

ნაწილი №5 - „ფიქსირებული დაწესებულების შემთხვევა“;

მაგალითი №17 - „ფიქსირებული დაწესებულება“.

ნაწილი №6 - „გარდაცვლილი პირის საქმიანობის გაგრძელების შემთხვევა“;

მაგალითი №18 - „გარდაცვლილი პირის საქმიანობის გაგრძელება”.

ნაწილი №7 - „დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია  
მაგალითი №19 – „ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია”.

ნაწილი №8 - „დღგ-ის გადამხდელის რეგისტრაციის გაუქმება”.

მაგალითი №20 - „ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია”.

**ბ) დანართი №2-„ოპერაციები, რომლებიც არ განიზილება საქონლის  
მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად”;**

ნაწილი №1 - „ყველა აქტივის ან დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება”.

მაგალითი №1 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №2 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №3 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №4 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №5 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №6 - „ბიზნესის მიწოდება”;

მაგალითი №7 - „ბიზნესის მიწოდება”.

ნაწილი №2 - „კაპიტალში აქტივების შეტანა”.

მაგალითი №8 - „უფლებამონაცვლე”;

მაგალითი №9 - „უფლებამონაცვლე”

**გ) დანართი №3 - „ვაუჩერების მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციები”;**

ნაწილი №1 - „ერთჯერადი ვაუჩერები”.

მაგალითი №1 - „ერთჯერადი ვაუჩერი”;

მაგალითი №2 - „ერთჯერადი ვაუჩერი”;

მაგალითი №3 - „ერთჯერადი ვაუჩერი”;

მაგალითი №4 - „ერთჯერადი ვაუჩერი”;

მაგალითი №5 - „ერთჯერადი ვაუჩერი”.

მაგალითი №6 - "საკუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირის - აგენტის მიერ  
გამოცემული ერთჯერადი ვაუჩერი".

ნაწილი №2 - „მრავალჯერადი ვაუჩერი”.

მაგალითი №1 - „საკუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირის - აგენტის მიერ  
გამოცემული ვაუჩერი”.

**დ) დანართი №4- „დასაბეგრი პირები”;**

მაგალითი №1 - „დასაბეგრი პირი”.

მაგალითი №2 - „ოპერატორები”;

მაგალითი №3 - „ფიქსირებული დაწესებულება”;

მაგალითი №4 - „ფიზიკური პირის მიერ უძრავი ქონების მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა”.

**ე) დანართი №5 -დღგ-ის ჩათვლა”;**

მაგალითი №1 - „საერთო ბრუნვის განსაზღვრა”;

მაგალითი №2 - „პროპორციული ჩათვლა”;

მაგალითი №3 - „პროპორციული ჩათვლა”;

მაგალითი №4 - „ძირითადი საშუალების პროპორციული ჩათვლა”;

მაგალითი №5 - „დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში ძირითადი  
საშუალების ჩათვლა”;

მაგალითი №6 - „დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში ძირითადი  
საშუალების ჩათვლა”;

მაგალითი №7 - „დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში ძირითადი  
საშუალების ჩათვლა”;

მაგალითი № 8 - „ძირითადი საშუალების მიწოდების შემთხვევაში ჩათვლის მიღების წესი“;

მაგალითი №9 - „ჩათვლა ნაშთად არსებულ მარაგებზე“;

მაგალითი №10 - „ჩათვლის შეზღუდვა ნაშთად არსებულ მარაგებზე“;

მაგალითი №11 - „დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, საკუთარი წარმოების ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის ჩათვლა“.

მაგალითი №12 - „ავანსის ჩათვლა ძირითადი საშუალების შეძენისას.“

### **3) დანართი №6 - „მომსახურების გაწევის ადგილი“;**

ნაწილი №1 – „ზოგადი ნაწილი“.

მაგალითი №1 - "მომსახურების გაწევის ადგილი - საშუამავლო მომსახურება / მომსახურების გადაყიდვა B2B";

ნაწილი №2 - „საშუამავლო მომსახურების გაწევა არადასაბეგრ პირზე“.

მაგალითი №1 - „შუამავლები B2C“;

ნაწილი №3 - „უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა“

მაგალითი №1 - „დასაწყობების და შენახვის მომსახურება“;

ნაწილი №4 - „ლონისძიებაზე დასწრებასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა“.

მაგალითი №1 - „სემინარის ჩატარება“.

### **4) დანართი №7 - „სპეციალური სქემები“;**

მაგალითი № 1 - „მეორადი ნივთები - არადასაბეგრი პირისგან შეძენა“;

მაგალითი №2 - "მეორადი ნივთები - დასაბეგრი პირისგან გათავისუფლებული ოპერაციის ფარგლებში შეძენა".

### **5) დანართი №8 - „მომსახურების გაწევა“;**

მაგალითი № 1 - „მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა საკუთარი საქმიანობის მიზნისგან განსხვავებული მიზნით“;

მაგალითი №2 - „ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით ფინანსური აქტივის (წილის) რეალიზაცია აუქციონის წესით“.

### **6) დანართი №9 - „საქონლის მიწოდება“.**

ნაწილი №1 – „ზოგადი ნაწილი“.

მაგალითი № 1 - „ბონუსის დაბეგვრა“;

მაგალითი № 2 - „მშენებარე საცხოვრებელი ფართის გადაყიდვისას დღგ-ს ნაწილში შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები“;

მაგალითი № 3 - „საგარანტიო ვალდებულება“.

ნაწილი №2- „საქონლის ფაქტობრივი გადაცემა იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი წელშეკრულებით, გამოსყიდვის პირობით“.

მაგალითი № 1 - „უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციის შემთხვევაში ლიზინგის სარგებლის და დასაბეგრი თანხის განსაზღვრა“;

მაგალითი № 2 - „უცხოურ ვალუტაში გადახდილი ავანსის შემთხვევაში დასაბეგრი თანხის განსაზღვრა“;

მაგალითი № 3 - „ლიზინგის წელშეკრულების შეწყვეტა ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო“

მაგალითი № 4 - „გამოსყიდვის პირობა“;

მაგალითი № 5 - „სადაზღვევო შემთხვევა“;

მაგალითი № 6 - „ლიზინგის საგნის მიმღები მხარის ჩანაცვლება“;

მაგალითი №7 - „ლიზინგის საგნის გამცემი მხარის ჩანაცვლება“.

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 28 აპრილის ბრძანება №13200

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 30 მარტის ბრძანება №7875  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 1 აგვისტოს ბრძანება №20532  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2023 წლის 12 იანვრის ბრძანება №207  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2023 წლის 13 დეკემბრის ბრძანება №31922  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 12 თებერვლის ბრძანება №2681  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 23 აპრილის ბრძანება №9390  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 29 ოქტომბრის ბრძანება №23070

2. ეს ბრძანება ამოქმედდეს ხელმოწერისთანავე.

ლევან კაკავა  
სამსახურის უფროსი

## დანართი № 01

### დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია/რეგისტრაციის გაუქმება

#### შესავალი:

1. დასაბეგრი პირის რეგისტრაციასთან და რეგისტრაციის გაუქმებასთან დაკავშირებული დებულებები რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 165-165<sup>1</sup> მუხლებით, ასევე რეგისტრაციის და რეგისტრაციის გაუქმების წესი და განაცხადის ფორმები განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XII თავში.

#### ნაწილი 01. სავალდებულო რეგისტრაციის 100'000 ლარიანი ზღვარის გადაჭარბების შემთხვევა

##### 1. მაგალითი 1.

###### პირობა:

საქართველოში 2020 წლის პირველ აპრილს დათვებული დასაბეგრი პირის (საწარმოს) საქმიანობას წარმოადგენს პაროგიუმერული საქონლით საბითუმო ვაჭრობა. სავაჭრო ობიექტიდან 2020 წლის 7 აპრილს განახორციელა 10'000 ლარის ღირებულების საქონლის რეალიზაცია, ხოლო შემდგომ 2021 წლის თებერვლის ბოლომდე კი მოახდინა 65'000 ლარის, საქონლის მიწოდება, 2021 წლის 14 მარტს საწარმომ მიაწოდა 16'000 ლარის საქონელი, ხოლო 25 მარტს კი ერთი ოპერაციის ფარგლებში - 10'000 ლარის საქონელი. მარტის თვეში საწარმოს სხვა ოპერაცია არ განუხორციელებია.

###### შეფასება:

დასაბეგრი პირი ვალდებულია არაუგვიანეს 2021 წლის 29 მარტისა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, ვინაიდან 25 მარტის ოპერაციით პირი აჭარბებს 100'000 ლარიან ზღვარს, უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში რეალიზაციით მიღებული შემოსავლებიდან გამომდინარე (წინა 11 სრული თვე და მე-12 თვე არასრული, მოცემულ მაგალითში 2020 წლის პირველი აპრილიდან 2021 წლის 25 მარტის ჩათვლით). აღნიშნულ შემთხვევაში მარტის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს 8'474.57

(10'000\*100/118) ლარს.

## 2. მაგალითი 2. (დღგ-ის რეგისტრაციის ვალდებულება ვაუჩერების შემთხვევაში) პირობა:

საქართველოში 2021 წლის 7 აპრილს დაფუძნებული დასაბეგრი პირის (საწარმოს), საქმიანობას წარმოადგენს პარტიუმერული საქონლით საბითუმო და საცალო ვაჭრობა. 2021 წლის 7 აპრილიდან - 2021 წლის 29 დეკემბრის ჩათვლით საწარმოს მიერ განხორციელებულმა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამურმა თანხამ შეადგინა 98'000 ლარი. საწარმომ გამოუშვა ერთჯერადი ვაუჩერები ჯამში 5'000 ლარის ღირებულების, რომელიც შეისყიდა ასევე საქართველოში დაფუძნებულმა დასაბეგრმა პირმა 2021 წლის 30 დეკემბერს საახალწლოდ თანამშრომლების წახალისების მიზნით.

### შეფასება:

ვინაიდან სავ-ის 1603 პირველი ნაწილის თანახმად საკუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირის მიერ ერთჯერადი ვაუჩერის სხვა პირისთვის გადაცემა განიხილება დამოუკიდებელ დასაბეგრ ოპერაციად, ვაუჩერების სანაცვლო ანაზღაურების თანხა გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის 100'000 ლარიანი ზღვარის განსაზღვრისას, შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში იმის გათვალისწინებით, რომ საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი 30 დეკემბრის მდგომარეობით გადააჭარბებს 100'000 ლარს ( $98'000 + 5'000$ ), იგი ვალდებულია, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს არაუგვიანეს 2022 წლის 3 იანვრისა.

## 3. მაგალითი 3. (დღგ-ის რეგისტრაციის ვალდებულება ვაუჩერების შემთხვევაში) პირობა:

საქართველოში დაფუძნებული A დასაბეგრი პირი (საწარმო) ახორციელებს მრავალჯერადი 100 ლარიანი ვაუჩერების გამოცემას და ამ ვაუჩერთან დაკავშირებულ საქონლის/მომსახურების მიწოდებას. საქართველოში დაფუძნებული B დასაბეგრი პირი (საწარმო) (დაფუძნებულია 2021 წლის იანვრის თვეში) ყიდის A საწარმოს მიერ გამოცემულ მრავალჯერადი გამოყენების ვაუჩერებს საბოლოო მომხმარებელზე. მათ შორის გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად, B საწარმო A საწარმოსგან სადისტრიბუციო მომსახურების სანაცვლოდ იღებს საკომისიოს - ვაუჩერების ღირებულების 10 % -ს. B საწარმოს დაფუძნებიდან 2021 წლის 22 აგვისტომდე გაყიდული აქვს 9'999 ვაუჩერი. ამასთან, საწარმო 2021 წლის 22 აგვისტოს მიაწოდა საბოლოო მომხმარებელს 2 ვაუჩერი.

### შეფასება:

ვინაიდან მრავალჯერადი ვაუჩერის გადაცემას ახორციელებს B საწარმო, რომელიც არ არის მრავალჯერადი ვაუჩერის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი მიმწოდებელი (ფაქტობრივი მიმწოდებელს წარმოადგენს A საწარმო), აღნიშნული პირისათვის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განიხილება მის მიერ გაწეული სადისტრიბუციო მომსახურება, რომლის საკომპენსაციო თანხა მოცემულ შემთხვევაში, შეადგენს რეალიზებული ვაუჩერების ღირებულების 10 % -ს.

იმის გათვალისწინებით რომ B საწარმოს მიერ 2021 წლის 22 აგვისტომდე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხა შეადგენს 99'990((9'999\*100)10%) ლარს, ხოლო 22 აგვისტოს განხორციელებული ოპერაციით, იგი გადააჭარბებს დღგ-ით სავალდებულო რეგისტრაციისთვის დადგენილ 100'000 ლარიანი ზღვარს, მან საგადასახადო ორგანოს უნდა მომართოს დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით არაუგვიანეს 2021 წლის 24 აგვისტოს.

## 4. მაგალითი 4. (ავანსად ჩარიცხული თანხები) პირობა:

საქართველოში 2020 წლის დეკემბრის თვეში დაფუძნებული დასაბეგრი პირის (საწარმო) საქმიანობას წარმოადგენს ავეჯის დამზადება. საწარმო არ წარმოადგენს

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. 2021 წლის 30 იანვარს საწარმომ მიიღო პირველი დაკვეთა ოფიციალური განკუთვნილი ავეჯის დამზადებაზე, ამასთან მიიღო ავანსის თანხა 110'000 ლარი. პირებს შორის დადებული ხელშეკრულების თანახმად, ავეჯის მიწოდება და სრულად ანაზღაურება უნდა მოხდეს 2021 წლის 23 მარტს.

### **შეფასება:**

საკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაცია დასაბეგრ პირს უწევს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციების ჯამური თანხის 100'000 ლარზე გადაჭარბების შემთხვევაში.

ვინაიდან, თანხის სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე (ავანსი) წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის დროს და არა განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციებს. მოცემულ შემთხვევაში მიუხედევად იმისა რომ ანაზღაურებული თანხა 110'000 ლარს შეადგენს, პირს ამ თანხის მიღებით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშვება.

### **5. მაგალითი 5. (ავანსად ჩარიცხული თანხები) პირობა:**

საქართველოში 2020 წლის დეკემბრის თვეში დაფუძნებული დასაბეგრი პირის (საწარმო) საქმიანობას წარმოადგენს ავეჯის დამზადება. საწარმო არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. 2021 წლის 30 იანვარს საწარმომ მიიღო პირველი დაკვეთა 135'000 ლარის ღირებულების ოფიციალური განკუთვნილი ავეჯის დამზადებაზე, კერძოდ:

- მაგიდების დამზადება - 55'000 ლარი;
- არადების დამზადება - 80'000 ლარი.

ამასთან იმავე თარიღში მიიღო ავანსის თანხა 110'000 ლარი, ხოლო 2021 წლის 23 მარტს მოხდა დარჩენილი თანხის 25'000 ლარის ანაზღაურება და მხოლოდ მაგიდების მიწოდება, ხოლო კარადების მიწოდება განხორციელდა 2021 წლის 23 აპრილს.

### **შეფასება:**

საკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაცია დასაბეგრ პირს უწევს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციების ჯამური თანხის 100'000 ლარზე გადაჭარბების შემთხვევაში.

ვინაიდან, თანხის სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე (ავანსი) წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის დროს და არა განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციებს, მოცემულ შემთხვევაში მიუხედევად იმისა რომ ანაზღაურებული თანხა 110'000 ლარს შეადგენს, პირს ამ თანხის მიღებით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშვება.

ასევე მიუხედავად იმისა, რომ ზემოაღნიშნული ავეჯი დამზადდა ერთი ხელშეკრულების ფარგლებში, რომლის ჯამური ღირებულება აჭარბებდა 100'000 ლარს, იმის გათვალისწინებით, რომ დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება, საწარმოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშობა კარადების მიწოდების ოპერაციაზე. შესაბამისად საწარმო ვალდებულია, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს არაუგვიანეს 2021 წლის 27 აპრილისა (არასამუშაო დღეების გათვალისწინებით).

### **6. მაგალითი 6. (სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარის განსაზღვრა)**

#### **პირობა:**

საქართველოში 2020 წლის დეკემბერში დაფუძნებული დასაბეგრი პირი (საწარმო) 2021 წლის იანვრიდან წარმოადგენს სესხის გამცემ სუბიექტს (ან სხვა გარემოებებით

დგინდება, რომ მის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს სესხების გაცემა). საწარმო არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. 2021 წლის 31 აგვისტოს მდგომარეობით, საწარმოს მიერ მიღებულმა შემოსავალმა, მის მიერ გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტის სახით შეადგინა 90'000 ლარი. ამასთან, 2021 წლის აგვისტოს თვეში საწარმომ იჯარით გასცა ქონება, რომლის ასანაზღაურებელი თანხა 15'000 ლარია.

### **შეფასება:**

მიუხედავად იმისა, რომ სსკ-ის 171-ე მუხლის შესაბამისად ფინანსური ოპერაციები გათავისუთლებულია დღგ-ისგან, იგი გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის 100'000 ლარიანი ზღვარის განსაზღვრისას, ვინაიდან აღნიშნული საქმიანობა პირის ძირითადი საქმიანობაა.

შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში იმის გათვალისწინებით, რომ საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამდა 31 აგვისტოს მდგომარეობით გადააჭარბა 100'000 ლარს (90'000 + 15'000), სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, იგი ვალდებულია:

- დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს არაუგვიანეს 2021 წლის 2 სექტემბრისა;
- არაუგვიანეს 2021 წლის 15 სექტემბრისა საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს აგვისტოს თვის დღგ-ის დეკლარაცია და 15'000 ლარი დაბეგროს დღგ-ით (დარიცხული დღგ - 2'288 ლარი).

## **7. მაგალითი 7.**

### **პირობა:**

სამედიცინო მომსახურების პროფესიონალის საქართველოში დაფუძნებულმა საწარმომ დაიწყო საკუთარი ძალებით ადმინისტრაციული შენობის მშენებლობა. 2021 წლის 24 ნოემბერს საწარმომ დაასრულა აღნიშნული მშენებლობა, აღრიცხა ძირითად საშუალებად და დაიწყო გამოყენება. აღნიშნული შენობის წარმოების ფასი აჭარბებს 100'000 ლარს.

- **ვარიანტი I.** 2020 წლის პერიოდში საწარმოს ოპერაციების თანხა, რომელზეც არ ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება, საერთო ბრუნვის 20%-ზე ნაკლები იყო;
- **ვარიანტი II.** 2020 წლის პერიოდში საწარმოს ოპერაციების თანხა, რომელზეც არ ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება, საერთო ბრუნვის 20%-ზე მეტი იყო.

### **შეფასება:**

სსკ-ის 160-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით, დასაბეგრი პირის მიერ ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად განიხილება საკუთარი წარმოების შენობის/ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება, თუ იგი სრულად ვერ მიიღებდა დღგ-ის ჩათვლას ამ შენობის/ნაგებობის სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში.

**მეორე ვარიანტის** მიხედვით საწარმოს სსკ-ის 160-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის თანახმად წარმოეშვება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია შესაბამისად, ვინაიდან დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აჭარბებს რეგისტრაციისთვის დადგენილ ზღვარს (100'000 ლარს), საწარმომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უნდა მიმართოს არაუგვიანეს 26 ნოემბრისა.

ვინაიდან დღგ-ით დასაბეგრმა თანხამ ერთი ოპერაციის ფარგლებში გადააჭარბა 100'000 ლარიან ზღვარს, აღნიშნული მთლიანად ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას.

## **8. მაგალითი 8. (100'000 ლარიანი ბრუნვის განსაზღვრა) პირობა:**

დასაბეგრი პირის მიერ, რომელიც წარმოადგენს ფინანსურ ინსტიტუტს 2020 წლის 1 მაისიდან 2021 წლის 1 თებერვლამდე განხორციელებულმა დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ შეადგინა 145'000 ლარი, მათ შორის:

- 2020 წლის 1 მაისიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით 105'000 ლარი, ხოლო
- 2021 წლის 1 იანვრიდან 1 თებერვლამდე 40'000 ლარი.

აღნიშნული ბრუნვა მთლიანად წარმოადგენს ფინანსური მომსახურებიდან მიღებულ

ანაზღაურების თანხას.

### **შეფასება:**

სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად დასაბეგრი პირი, ვალდებულია, მის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციების ჯამური თანხის 100'000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან, არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღეში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას, ასევე გაითვალისწინება ფინანსური ოპერაციები, თუ მისი განხორციელება დასაბეგრი პირის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს.

ზემოაღნიშული ნორმებიდან გამომდინარე დასაბეგრი პირი 2021 წლის 1 იანვრიდან (როდესაც ძალაში შევიდა აღნიშნული ნორმები) ვალდებულია ნებისმიერი, მათ შორის წინა უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას გაითვალისწინოს, ასევე მის მიერ განხორციელებული ფინანსური ოპერაციების ბრუნვები, რადგან აღნიშნული წარმოადგენს მის ძირითად საქმიანობას.

მოცემულ შემთხვევაში 2021 წლის 1 იანვრიდან ფინანსური ინსტიტუტს წარმოეშვება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და არაუგვიანეს 20 იანვრისა (უქმე დღეების გათვალისწინებით) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

### **9. მაგალითი 9. (უცხოელი დასაბეგრი პირის რეგისტრაციის ვალდებულება)**

#### **პირობა:**

დასაბეგრი პირი, რომლის დაფუძნების ადგილი არ არის საქართველო, საქართველოში ფლობს უძრავ ქონებას.

**ვარიანტი I:** მას საქართველოში გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება, რომლითაც მართავს აღნიშნულ უძრავ ქონებას (მათ შორის გასცემს იჯარით ან ქირით);

**ვარიანტი II:** მას საქართველოში არ გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება და აღნიშნული უძრავი ქონება იჯარით გაცემული აქვს საქართველოში დაფუძნებულ ან/და მცხოვრებ დასაბეგრ პირებზე;

**ვარიანტი III:** მას საქართველოში არ გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება და აღნიშნული უძრავი ქონება, რომელიც საცხოვრებელი დანიშნულებისაა, გაქირავებული აქვს არადასაბეგრ პირებზე;

#### **შეფასება:**

**პირველ ვარიანტში** დასაბეგრი პირი ვალდებულია საქართველოში დარეგისტრირდეს დღგ-ის გადამხდელად და მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავალი დაბეგროს დღგ-ით მიუხედავად 100'000 ლარიანი ზღვარისა;

**მეორე ვარიანტში** უცხოელი დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოში გაწეული მომსახურება იბეგრება უკუდაბეგვრის წესით შესაბამისად მას არ წარმოეშვება აღნიშნული მომსახურების ნაწილში საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება;

**მესამე ვარიანტში** უცხოელ დასაბეგრ პირს წარმოეშვება საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ზღვარის გადაჭარბების შემთხვევაში.

### **მაგალითი 10. (პირთა ჯგუფისათვის მომსახურების გაწევისას დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია)**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 30 მარტის ბრძანება №7875](#)

#### **პირობა:**

ინდ.მეწარმის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საკუთარი და იჯარით აღებული

არასაცხოვრებელი შენობების გაქირავება და მართვა. აღნიშნული საქმიანობის ფარგლებში პირს აქვს გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულებები, გამოსყიდვის უფლების გარეშე. გაფორმებული ხელშეკრულების გათვალისწინებით იჯარის მომსახურების ანაზღაურება განსხვავებულია. საანგარიშო თვეში იჯარის მომსახურებებიდან მისაღები თანხები აჭარბებს 100 000 ლარს.

### **შეფასება:**

საკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად დასაბეგრი პირი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ვალდებულია მის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის ოპერაციების ჯამური თანხის 100 000 ლარისთვის გადაჭარბების დღიდან, არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღეში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დასაბეგრ პირს დღგ-ის გამოანგარიშების და გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა ამ მუხლის პირველი ნაწილით

**გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციების ჯამურმა თანხამ 100 000 ლარს გადააჭარბა.**

საკ-ის 163-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად „თუ თანხა სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურებულია საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე, ანაზღაურებული თანხის შესაბამისი დღგ-ის გადახდა ხორციელდება ანაზღაურების თანხის გადახდის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით..“.

ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად თუ არ დადგა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობა, დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება:

ა) არაუგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ მომსახურების გაწევა ხორციელდება რეგულარულად ან უწყვეტად,...;

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების 48<sup>1</sup> მუხლით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163- ე მუხლის მე-2 და მე-5 ნაწილების შესაბამისად, საქონლის მიწოდებამდე თანხის ანაზღაურებისას, ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის დროს არ წარმოადგენს თანხის მიღების მომენტი, თუ საქონლის მიწოდება ხორციელდება რეგულარულად ან უწყვეტად.

ყოველივე ზემოაღნიშულის გათვალისწინებით, მეიჯარეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშობა არაუგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო დღისა. ამასთან, დღგ-ით დაბეგვრას ექვემდებარება მომსახურების (ოპერაციის) ის თანხა, რომელმაც ინდივიდუალურად დადებული ხელშეკრულებებისა და მომსახურების გრაფიკის რიგითობის გათვალისწინებით, გადააჭარბა 100 000 ლარიან ზღვარს.

## **ნაწილი 02. აქციზური საქონლის წარმოების შემთხვევა**

### **10. მაგალითი 1. (აქციზური საქონლის წარმოება) პირობა:**

საქართველოში დაფუძნებული დასაბეგრი პირი (საწარმო), რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, აწარმოებს აქციზურ საქონელს (ლიქიდორი), რომელსაც იყენებს შოვოლადის საწარმოებლად. 2021 წლის 5 ივნისს საწარმომ 10'000 ლარის ღირებულების აქციზური საქონელი (ლიქიდორი) გადასცა შოვოლადის მწარმოებელ საამქროს. 2021 წლის 25 აგვისტოს საწარმომ განახორციელა 15'000 ლარის ღირებულების შოვოლადის მიწოდება. მიწოდების მომენტისთვის, საწარმოს მიერ განხორციელებული 12 თვის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა არ აჭარბებს 100'000 ლარს.

### **შეფასება:**

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმო წარმოადგენს აქციზური საქონლის მწარმოებელს, მას საკ-ის 165-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშობა, ვინაიდან მის მიერ წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდებას არ აქვს ადგილი (ადგილი აქვს, მხოლოდ მის მიერვე არაა აქციზური საქონლის (შოკოლადი) საწარმოებლად გამოყენებას).

## 11. მაგალითი 2. (აქციზური საქონლის წარმოება) პირობა:

საქართველოში დაფუძნებულმა A საწარმომ, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, 2021 წლის თებერვლის თვეში აწარმოა აქციზური საქონელი - უვინის სპირტი, რომელიც გადასცა დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულ B საწარმოს აქციზური საქონლის - ბრენდის (კონიაკის) საწარმოებლად. B საწარმომ მის მიერ დამზადებული აქციზური საქონელი ბრენდი გადასცა (დაუბრუნა) A საწარმოს (დამკვეთს)

2021 წლის 10 სექტემბერს.

### შეფასება:

მიუხედავად იმისა, რომ A და B საწარმოებმა განახორციელეს აქციზური საქონლის წარმოება და ამ საქონლის აქციზური საქონლის სხვა პირისათვის გადაცემა, მათ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება საქონლის გადაცემისას (საწარმოებლად გადაცემა, უკან დაბრუნება) არ წარმოეშობა.

## ნაწილი 03. რეორგანიზაციის შემთხვევა

### 12. მაგალითი 1. (რეორგანიზაცია) პირობა:

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული შვს X-ის რეორგანიზაცია დასრულდა 2021 წლის 5 თებერვალს, რის შედეგადაც, აღნიშნული პირი გაიყო ორ საწარმოდ: შვს Y-ად და შვს Z-ად.

შვს Y-მა 2021 წლის 8 თებერვალს განახორციელა 25'000 ლარის ღირებულების საკონდიტრო ნაწარმის მიწოდება. ხოლო შვს Z-ს ამავე საანგარიშო თვეში სამეურნეო ოპერაციები არ განუხორციელებია.

### შეფასება:

შვს Y ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს განცხადებით მიმართოს რეორგანიზაციის დასრულებიდან პირველივე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე. შესაბამისად, შვს Y ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო

რეგისტრაციის მიზნით არაუგვიანეს 8 თებერვლისა.

ამასთან, მიუხედავად იმისა, რომ შვს Z-ს არანაირი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები არ განუხორციელებია, იგი ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს განცხადებით მიმართოს რეორგანიზაციის დასრულებიდან 10 დღეში, არაუგვიანეს 2021 წლის 15 თებერვლისა.

### 13. მაგალითი 2. (რეორგანიზაცია) პირობა:

2020 წლის 1 თებერვალს რეგისტრირებული ორი საწარმოს - შვს Y-ის და შვს Z-ის შერწყმის შედეგად, 2021 წლის 15 იანვარს შეიქმნა შვს X. არც ერთი საწარმო არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს.

შერწყმამდე, შვს Y-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების და მომსახურების გაწევის ოპერაციების ჯამური თანხა შეადგენს 25'000 ლარს, ხოლო შვს Z-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების და მომსახურების გაწევის ოპერაციების ჯამური თანხა - 65'000 ლარს. 2021 წლის 20 იანვარს რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილმა შვს X-მა გასწია 30'000 ლარის ღირებულების მომსახურება .

### შეფასება:

ვინაიდან რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილ პირთან მიმართებით სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას გაითვალისწინება რეორგანიზაციის მხარეების დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები, შვს Y-ის და შვს Z-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხები მხედველობაში მიიღება შვს X-ის დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის პირობების დადგენისას.

ამდენად, 2021 წლის 20 იანვარს შვს X -ის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა გადააჭარბებს 100'000 (25'000+65'000+30'000) ლარს, შესაბამისად მას

წარმოეშვება დღგ-

ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს განცხადებით უნდა მიმართოს არაუგვიანეს 2021 წლის 22 იანვრისა და დღგ-ით დაბეგვრას ექვემდებარება 20 იანვარს (30'000 ლარი) და მის შემდგომ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები.

#### **14. მაგალითი 3. (რეორგანიზაცია) პირობა:**

2020 წლის 1 თებერვალს რეგისტრირებული ორი საწარმოს - შვს Y-ის და შვს Z-ის შერწყმის შედეგად, 2021 წლის 15 იანვარს შექმნა შვს X. არც ერთი საწარმო არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს.

რეორგანიზაციამდე, შვს Y-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების და მომსახურების გაწევის ოპერაციების ჯამური თანხა შეადგენს 60'000 ლარს, ხოლო შვს Z-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების და მომსახურების გაწევის ოპერაციების ჯამური თანხა - 70'000 ლარს. რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილ შვს X -ს 2021 წლის იანვრის თვეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები არ განუხორციელებია.

**შეფასება:**

ვინაიდან შერწყმის შედეგად შექმნილ პირთან მიმართებით სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას გაითვალისწინება რეორგანიზაციის მხარეების დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები, შვს Y-ის და შვს Z-ის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხები მხედველობაში მიიღება შვს X-ის დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის პირობების დადგენისას.

ამდენად, ვინაიდან Y-ის და შვს Z-ის დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა გადააჭარბებს 100'000 (60'000+70'000) ლარს, მას წარმოეშვება დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს განცხადებით უნდა მიმართოს არაუგვიანეს 2021 წლის 20 იანვრისა. პირს იანვრის საანგარიშო თვის მიხედვით დღგ-ში გადახდის ვალდებულება არ წარმოეშვება.

#### **15. მაგალითი 4. (რეორგანიზაცია) პირობა:**

2020 წლის 1 მარტს რეგისტრირებულ შვს Y-ს რეორგანიზაციის შედეგად 2021 წლის 15 იანვარს გამოეყო შვს Z. შვს Y არ წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. მის მიერ 2020 წლის 1 მარტიდან 2021 წლის 15 იანვარამდე განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა შეადგენდა 80'000 ლარს.

2021 წლის 20 იანვარს შვს Z-მა განახორციელა საქონლის მიწოდება, რომლის ფირებულება შეადგენს 30'000 ლარს

**შეფასება:**

იმის გათვალისწინებით, რომ რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილ პირთან შვს Z-თან მიმართებით სსკ-ის 165-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას გაითვალისწინება შვს Y-ის

მიერ (წინა უწყვეტი 11 თვის განმავლობაში განხორციელებული) დღგ-ით დასაბეგრი თვერაციები, რომელიც შეადგენს 80'000 ლარს და Z-ის მიერ 2021 წლის 20 იანვარს განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი თვერაცია, რომელიც შეადგენს 30'000 ლარს, მას წარმოეშვება დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება და საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მოთხოვნით უნდა მიმართოს არაუგვიანეს 22 იანვრისა. დღგ-ით დაბეგვრას ექვემდებარება შვს Z-ის მიერ 20 იანვარს და შემდგომ განხორციელებული თვერაციები.

#### **ნაწილი 04. საქონლის/მომსახურების კაპიტალში შეტანის შემთხვევა**

##### **16. მაგალითი 1. (აქტივების კაპიტალში შეტანა) პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულმა პირმა - შვს X-მა და ფიზიკურმა პირმა, რომელიც არ იყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი 2021 წლის 5 თებერვალს დაათვალისწინეს შვს Y. ფიზიკურმა პირმა დათვალისწინებისას კაპიტალში შეიტანა 110'000 ლარის ღირებულების საოფისე ფართი, ხოლო შვს X-მა 2021 წლის 15 მარტს შვს Y-ის საწესდებო კაპიტალში შეიტანა 25'000 ლარის ღირებულების საოფისე ავეჯი. შვს Y-ს 2021 წლის მარტის საანგარიშო თვეში სამეურნეო თვერაციები არ განუხორციელებია.

##### **შეფასება:**

შვს Y ვალდებულია მის საწესდებო კაპიტალში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის (შვს X-ის) მიერ შენატანის განხორციელებიდან 10 დღის ვადაში (არაუგვიანეს 2021 წლის 25 მარტისა) მიმართოს საგადასახადო ორგანოს განცხადებით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე.

#### **ნაწილი 05. ფიქსირებული დაწესებულების შემთხვევა**

##### **17. მაგალითი 1. (ფიქსირებული დაწესებულება) პირობა:**

უცხოური საწარმო აპირებს მანქანა-დანადგარებით ვაჭრობას ფიქსირებული დაწესებულების მეშვეობით. 2021 წლის 1 ივნისს საწარმომ პირველად განახორციელა მის მიერ საქართველოში შეძენილი მანქანა-დანადგარის მიწოდება, რომლის ღირებულებაც შეადგენს 55'000 ლარს.

##### **შეფასება:**

ფიქსირებული დაწესებულება ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებით საგადასახადო ორგანოს მიმართოს არაუგვიანეს 2021 წლის 30 ივნისისა, მიუხედავად იმისა, რომ ფიქსირებული დაწესებულების მიერ 12 უწყვეტი კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი თვერაციების ჯამური თანხა არ აღემატება 100'000 ლარს. ამასთან, მას დღგ-ის გამოანგარიშების და გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა 2021 წლის 1 ივნისიდან, ამავე დღეს განხორციელებული თვერაციი(ებ)ის ჩათვლით.

#### **ნაწილი 06. გარდაცვლილი პირის საქმიანობის გაგრძელების შემთხვევა**

##### **18. მაგალითი 1. (გარდაცვლილი პირის საქმიანობის გაგრძელება) პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული გარდაცვლილი ინდივიდუალური მეწარმეის ი.ვ. საქმიანობას წარმოადგენდა მეტალო პლასტმასის კარ-ფანჯრების წარმოება, პირი გარდაიცვალა 2020 წლის 3 სექტემბერს, ხოლო 2021 წლის 3 თებერვალს ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა და მისი საქმიანობა გააგრძელა მისმა შვილმა (სამკვიდროს მმართველი) გ.ვ., რომელმაც 4 თებერვალს განახორციელა საქონლის რეალიზაცია.

## **შეფასება:**

პირი (სამკვიდრო მძართველი) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს არაუგვიანეს 2021 წლის 4 თებერვლისა. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ინდივიდუალური მეწარმის (ბ.3.) მიერ 12 უწყვეტი კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა არ აღემატება 100'000 ლარს.

ამასთან, მას დღგ-ის გამოანგარიშების და გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა 2021 წლის 4 თებერვალს ეკონომიკური საქმიანობის თარგლებში განხორციელებული პირველივე დასაბეგრი ოპერაციიდან.

## **ნაწილი 07. დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია**

### **19. მაგალითი 1. (ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია) პირობა:**

შვე X-მა 2021 წლის 10 იანვარს საგადასახადო ორგანოს მიმართა განცხადებით დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრაციის თაობაზე. ამავე წლის 25 იანვარს განახორციელა 70'000 ლარის ღირებულების ხოლო 30 იანვარს - 80'000 ლარის ღირებულების სამშენებლო მასალების მიწოდება.

დღგ-ით დასაბეგრი სხვა ოპერაციები საწარმოს არ ჰქონია.

## **შეფასება:**

იგი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსთვის დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრაციის თაობაზე მომართვის დღიდან (2021 წლის 10 იანვრიდან), მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს 2021 წლის 30 იანვარს განხორციელებული ოპერაციიდან დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშობა.

## **ნაწილი 08. დღგ-ის გადამხდელის რეგისტრაციის გაუქმება**

### **20. მაგალითი 1. (რეგისტრაციის გაუქმება) პირობა:**

საქართველოში დაფუძნებულმა დასაბეგრმა პირმა (საწარმო) 2021 წლის 22 მაისს საგადასახადო ორგანოს მიმართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით. საწარმოს მიერ ბოლო უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების ოპერაციების ჯამური თანხა შეადგენდა 60'000 ლარს. ამასთან, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში საწარმოს ნაშთად დარჩენილ აქვს 120'000 ლარის ღირებულების სასაქონლო- მატერიალური თასეულობები, რომელზეც სრულად ჰქონდა მიღებული დღგ-ის ჩათვლა.

## **შეფასება:**

ასკ-ის 160-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ე)ქვეპუნქტის თანახმად, ანაზღაურების სანაცვლოდ, საქონლის მიწოდებად განიხილება, დასაბეგრი პირის დღგ-ის გადამხდელის რეგისტრაციის გაუქმება, თუ მას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში ნაშთად დარჩენილ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი.

შესაბამისად საწარმო ვალდებულია არაუგვიანეს 2021 წლის 15 ივნისისა დღგ-ის დეკლარაციაში დასაბეგრ ოპერაციად ასახოს ნაშთად რიცხული სასაქონლო- მატერიალური თასეულობების ღირებულება 120'000 ლარი.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში ნაშთად აქვს 120'000 ლარის ღირებულების საქონელი, რომელზეც სრულად მიღებული აქვს ჩათვლა, რაც გაუქმების მომენტში განიხილება ანაზღაურების სანაცვლოდ, საქონლის მიწოდებად, აღნიშნული არ წარმოადგენს რეგისტრაციის გაუქმებაზე უარის თქმის საფუძველს და ამასთან, პირს ამით არ წარმოშვება დღგ-ის

გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება. შესაბამისად პირს გაუუქმდება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია 1 ივნისიდან.

## დანართი № 02

### ოპერაციები, რომლებიც არ განიხილება საქონლის მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად

#### შესავალი:

1. ოპერაციები, რომელიც არ განიხილება საქონლის მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-7 ნაწილით და 1601 მუხლის მე-5 ნაწილით, ხოლო აღნიშნული ნორმების გამოყენების წესი განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების აღმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XII2 თავში.

2. წინამდებარე მაგალითებში გამოყენებული, ტერმინები განმარტებულია „გადასახადების აღმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XII2 თავში, კერძოდ:

ა) **მიმწოდებელი** – დასაბეგრი პირი, რომელიც აწვდის უველა აქტივს ან აქტივების ნაწილს

(დამოუკიდებლად ფუნქციონირებად ქვედანაყოფს);

ბ) **შემძენი** – დასაბეგრი პირი, რომელიც იძენს უველა აქტივს ან აქტივების ნაწილს

(დამოუკიდებლად ფუნქციონირებად ქვედანაყოფს);  
გ) **ყველა აქტივის ან აქტივების ნაწილის (დამოუკიდებლად ფუნქციონირებადი ქვედანაყოფი)** – ანაზღაურების სანაცვლოდ ან მის გარეშე იმ აქტივთა ერთობლიობის მიწოდება, რომელიც წარმოადგენენ მიმწოდებლის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის აუცილებელ და საკმარის აქტივებს;

დ) **დამოუკიდებლად ფუნქციონირებადი ქვედანაყოფი** – დასაბეგრი პირის აქტივების ნაწილი, რომელიც წარმოადგენს ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებული ძირითადი საშუალებებისა და თანმხლები კომუნიკაციების ერთობლიობას და რომლის დამოუკიდებლად ფუნქციონირება არ არის დამოუკიდებული მესაკუთრის შეცვლაზე;

ე) **საწარმოს კაპიტალში აქტივის შეტანა** - საწარმოს მომავალი ან მოქმედი აქციონერის / პარტნიორის მიერ საწარმოს აქციის / კაპიტალში წილის შეძენის ან მისი ღირებულების გაზრდის სანაცვლოდ კაპიტალის მქონე საწარმოს საკუთრებაში ქონების გადაცემა, რომელიც აისახება ამ საწარმოს ბალანსში;

ვ) **ამხანაგობაში აქტივის შეტანა** - ამხანაგობისათვის (ამხანაგობის მონაწილეთა საერთო საკუთრებაში) ქონების გადაცემა მასში მონაწილეობის სანაცვლოდ, ამ ამხანაგობის სამეურნეო ან/და სხვა მიზნების მისაღწევად.

ზ) **რეორგანიზაცია** - იურიდიული პირის:

ზ.ა) გარდაქმნა;

ზ.ბ) შერწყმა (მიერთება ან გაერთიანება);

ზ.გ) გაყოფა (დაყოფა ან გამოყოფა).

თ) **აქტივის მიმწოდებლის უფლებამონაცვლე** - პირი, რომელმაც უველა აქტივის ან დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდების, საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში აქტივების შეტანის ან რეორგანიზაციის ფარგლებში მიიღო აქტივი.

#### ნაწილი 01. ყველა აქტივის ან დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება

##### მაგალითი 1. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:

შვე „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი პირი, რომლის

ერთადერთ საქმიანობას წარმოადგენს ავეჯის წარმოება. ამ საქმიანობის მიზნებისათვის, შვე „A“-ს საკუთრებაში გააჩნია შენობა-ნაგებობა, სადაც ხორციელდება ავეჯის წარმოება, და შესაბამისი მანქანა-დანადგარები და ხელსაწყოები. შვე „A“-ს გათვორმებული აქვს ხელშეკრულებები ნედლეულის მიმწოდებლებთან და შრომითი ხელშეკრულებები დაქირავებულებთან.

შვე „A“ გეგმავს საწარმოს ყველა აქტივის მიწოდებას შვე „B“-სთვის, რომელიც ასევე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრი პირს. კერძოდ, მხარები გეგმავენ წერილობითი ხელშეკრულების გათვორმებას, რომლის საფუძველზეც, შვე „A“ შვე „B“-ს საკუთრებაში გადასცემს შენობა-ნაგებობას, მანქანა-დანადგარებს და ხელსაწყოებს, რომლებიც გამოიყენება მოცემულ საქმიანობაში. აღნიშნული აქტივების მეშვეობით შვე „B“ გეგმავს ავეჯის წარმოების გაგრძელებას.

### **შეფასება:**

განსახილველ შემთხვევაში, შვე „A“-ს მიერ შემძენისათვის (შვე „B“) ერთიანი გარიგების თარგლებში ხდება ავეჯის წარმოების საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის მიწოდება. კერძოდ, შემძენის საკუთრებაში გადადის შესაბამისი ძირითადი საშუალებები (შენობა-ნაგებობა, მანქანა-დანადგარები და ხელსაწყოები).

ამდენად, შვე „A“-ს მიერ ხორციელდება იმ აქტივთა ერთობლიობის მიწოდება, რომლებიც წარმოადგენ ავეჯის წარმოებისათვის აუცილებელ და საკმარის აქტივებს. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, მოცემული ოპერაცია არ იქნება განხილული საქონლის მიწოდებად ან/და მომსახურების გაწევად დღგ-ის მიზნებისათვის.

## **მაგალითი 2. (ბიზნესის მიწოდება)**

### **პირობა:**

შვე „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი პირი, რომლის საქმიანობას წარმოადგენს ავეჯის წარმოება და საყოფაცხოვრებო ტექნიკის შეკეთება. ავეჯის წარმოების მიზნებისათვის, შვე „A“-ს საკუთრებაში გააჩნია შენობა-ნაგებობა, სადაც ხორციელდება ავეჯის წარმოება, შესაბამისი მანქანა-დანადგარები და ხელსაწყოები. ასევე, საყოფაცხოვრებო ტექნიკის შეკეთების საქმიანობის მიზნებისათვის, შვე „A“-ს საკუთრებაშია კომერციული ფართი და ხელსაწყოები, რაც აუცილებელია და საკმარისია მოცემული საქმიანობის განსახორციელებლად. შვე „A“ გეგმავს საწარმოს ავეჯის წარმოების საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის მიწოდებას შვე „B“-სთვის, რომელიც ასევე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრი პირს. კერძოდ, მხარები გეგმავენ წერილობითი ხელშეკრულების გათვორმებას, რომლის საფუძველზეც, შვე „A“ შვე „B“-ს საკუთრებაში გადასცემს შენობა-ნაგებობას, მანქანა-დანადგარებს და ხელსაწყოებს, რომლებიც გამოიყენება მოცემულ საქმიანობაში. აღნიშნული აქტივების მეშვეობით შვე „B“ გეგმავს ავეჯის წარმოების გაგრძელებას.

### **შეფასება:**

განსახილველ შემთხვევაში, შვე „A“-ს მიერ შემძენისათვის (შვე „B“) ერთიანი გარიგების თარგლებში ხდება მისი ავეჯის წარმოების საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის მიწოდება. მოცემულ შემთხვევაში, გადასაცემი აქტივები ქმნიან ერთმანეთთან დაკავშირებულ აქტივთა ერთობლიობას, რომლებიც წარმოადგენ მიმწოდებლის კონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის აუცილებელ და საკმარის აქტივებს. შესაბამისად, სახეზეა შვე „A“-ს მიერ დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება.

ამდენად, შვე „A“-ს მიერ ხორციელდება იმ აქტივთა ერთობლიობის მიწოდება, რომლებიც ერთმანეთთან ფუნქციურად არიან დაკავშირებული და წარმოადგენ შესაბამისი სახის კონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის - ავეჯის წარმოებისათვის აუცილებელ და საკმარის აქტივებს. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით,

მოცემული ოპერაცია არ იქნება განხილული საქონლის მიწოდებად ან/და მომსახურების გაწევად დღგ- ის მიზნებისათვის.

### **მაგალითი 3. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:**

შვს „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომლის საკუთრებაშია შვს „B“-ის წილის 100%. შვს „B“-ის საქმიანობას წარმოადგენს ავეჯის დამზადება, საკუთრებაში გააჩნია ამ საქმიანობისთვის საჭირო მანქანა-დანადგარები, ჰყავს მაღალვალითიციური პერსონალი (შრომითი კონტრაქტით დაქირავებული პირები), გათვორმებული აქვს ხელშეკრულებები პროდუქციის შემძენებთან და ნედლეულის მიწოდებლებთან. ამასთან, შენობა-ნაგებობა, რომელშიც შვს „B“ ახორციელებს აღნიშნულ ეკონომიკურ საქმიანობას, წარმოადგენს შვს „A“-ს საკუთრებას. შვს „A“, როგორც შვს „B“-ს წილის 100%-ის მესაკუთრე, გეგმავს ავეჯის წარმოების საქმიანობის გასხვისებას, რა მიზნითაც შვს „C“-სთან გააფორმა ერთიანი გარიგება, მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობისა და შვს „B“-ს წილის 100%-ის მიწოდების თაობაზე.

### **შეფასება:**

განსახილველ შემთხვევაში, შვს „C“-სთვის შვს „A“-ს აქტივების შეძენის მიზანს წარმოადგენს ავეჯის დამზადების ეკონომიკური საქმიანობა. თუმცა, მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ შვს „A“-ს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა არ არის საქმარისი მოცემული საქმიანობის გაგრძელებისათვის და, აქედან გამომდინარე, გარიგების საგანს წარმოადგენს შვს „B“-ის წილის 100%.

რაც შეეხება წილს იურიდიულ პირში (იურიდიული პირის აქციებს), მოცემულ შემთხვევაში, იგი ვერ იქნება განხილული შვს „A“-ს მიერ ყველა აქტივის ან დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაუოფის მიწოდების თარგლებში მისაწოდებელ აქტივად, რამდენადაც, უშუალოდ მოცემული აქტივი არ გამოიყენება კონკრეტულ ეკონომიკურ საქმიანობაში - ავეჯის დამზადებაში. ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის და ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის პირველი ნაწილის გათვალისწინებით, იურიდიული პირი წარმოადგენს კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის დამოუკიდებელ სუბიექტს და, აქედან გამომდინარე, წილი იურიდიულ პირში (იურიდიული პირის აქციები) არ შეიძლება გაიგივებული იქნას ამ იურიდიული პირის საკუთრებაში არსებულ აქტივებთან. ამრიგად, შვს „A“-ს მიერ ერთიანი გარიგების თარგლებში, მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობისა და შვს „B“ წილის 100%-ის მიწოდება არ წარმოადგენს ყველა აქტივის ან აქტივების ნაწილის (დამოუკიდებლად თუნქციონირებადი ქვედანაუოფის) მიწოდებას.

### **მაგალითი 4. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:**

შვს „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელიც საქმიანობს საბროვერო სთვეროში. კერძოდ, მოცემული საწარმოს საქმიანობა მოიცავს კაპიტალში წილის, აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა და სხვა თასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციებს და მათ მოძახულებას.

შვს „A“ გეგმავს აღნიშნულ საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის მიწოდებას შვს „B“-სთვის, რომელიც ასევე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. კერძოდ, მხარეები გეგმავენ წერილობითი ხელშეკრულების გათვორმებას, რომლის საფუძველზეც, შვს „A“ შვს „B“-ს საკუთრებაში გადასცემს მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ყველა აქტივს, რომელიც აუცილებელია და საკმარისია შვს „B“-ს მიერ ამავე საქმიანობის გაგრძელებისათვის. ამასთანავე, გადასაცემი აქტივები მოიცავს სხვადასხვა სახის თასიან ქაღალდებს, რომელიც გარიგების განხორციელების მომენტისათვის შვს „A“-ს საკუთრებაში იქნება.

### **შეფასება:**

მოცემულ შემთხვევაში, სწვადასწვა იურიდიული პირების კაპიტალში წილები, აქციები, ასევე სხვადასხვა სახის თასიანი ქაღალდები, რომელიც გარიგების განხორციელების მომენტისათვის შვს „A“-ს საკუთრებაში იქნება, წარმოადგენს ამ საქართვის ეკონომიკურ საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ აქტივებს. აქედან გამომდინარე, რამდენადაც, შვს „A“ ერთიანი გარიგების თარგლებში შვს „B“-ს საკუთრებაში გადასცემს მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ყველა აქტივს, რომელიც აუცილებელია და საკმარისია შვს „B“-ს მიერ ამავე საქმიანობის გაგრძელებისათვის, მოცემულ ოპერაციაზე გავრცელდება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 501 მუხლის დებულებები.

#### **მაგალითი 5. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:**

მოცემულობა იგივეა, რაც №1 მაგალითში, იმ განსხვავებით, რომ შვს „A“ შვს „B“-ს ერთიანი გარიგების საფუძველზე საკუთრებაში გადასცემს შენობა-ნაგებობას, მანქანა-დანადგარებს და ხელსაწყოებს, რომელიც გამოიყენება ავეჯის დამზადების საქმიანობაში და, ასევე, შენობა-ნაგებობას, რომელიც შვს „A“-ს მიერ გრძელვადიანი იჯარით არის გაცემული.

#### **შეფასება:**

განსახილველ შემთხვევაში, შვს „A“-ს მიერ შემძენისათვის ერთიანი გარიგების ფარგლებში ხდება მის ავეჯის წარმოების საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა იმ აქტივის მიწოდება, რაც აუცილებელია და საკმარისია შემძენის მიერ იმავე საქმიანობის გაგრძელებისათვის. ამასთანავე, გარიგების ობიექტს წარმოადგენს შენობა-ნაგებობა, რომელიც არ უკავშირდება მოცემულ ეკონომიკურ საქმიანობას და, ასევე, არ წარმოადგენს ხელშემწყობ აქტივს ამ საქმიანობის გაგრძელებისათვის. შესაბამისად, შენობა-ნაგებობის მიწოდება განხილული იქნება დღგ-ით დასაბეგრ იპერაციად. ამავე დროს, დანარჩენი აქტივების მიწოდებაზე გავრცელდება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 501 მუხლის დებულებები.

#### **მაგალითი 6. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:**

შვს „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელის ერთადერთ საქმიანობას წარმოადგენს მის საკუთრებაში არსებული მაღაზიის ოპერირება. ამ საქმიანობის მიზნებისათვის, შვს „A“-ს საკუთრებაში გააჩნია შენობა-ნაგებობა, ძირითადი საშუალებები და სხვა აქტივები, რომელიც აუცილებელია და საკმარისია მოცემული ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის. ამასთანავე, მესამე პირთან გათვორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, იმ შენობა-ნაგებობის ფართის მცირე ნაწილი, რომელშიც განთავსებულია მაღაზია, გადაცემულია იჯარით აღნიშნული პირისათვის. იჯარით მიღებულ თართზე მოიჯარის მიერ განთავსებულია ბანკომატი და სწრატი გადახდის აპარატი.

შვს „A“ გეგმავს მაღაზიის ოპერირებასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის მიწოდებას შვს „B“-სთვის, რომელიც ასევე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. აღნიშნული აქტივების მეშვეობით შვს „B“ გეგმავს ამავე საქმიანობის გაგრძელებას.

#### **შეფასება:**

განსახილველ შემთხვევაში, შვს „A“-ს მიერ შემძენისათვის (შვს „B“) ერთიანი გარიგების ფარგლებში გადასაცემი შენობა-ნაგებობის ნაწილი გაცემულია იჯარით, რაც არ არის პირდაპირ კავშირში მაღაზიის ოპერირების საქმიანობასთან. თუმცა, იმის გათვალისწინებით, რომ იჯარით გაცემულია ფართის მცირე ნაწილი, აღნიშნული გარემოება არ უნდა იქნას მიღებული მხედველობაში და, შესაბამისად, არ უნდა იქნას მიჩნეული ოპერაციაზე „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 50<sup>1</sup> მუხლის დებულებების გავრცელების დამაბრვოლებელ გარემოებად.

#### **მაგალითი 7. (ბიზნესის მიწოდება) პირობა:**

შვს „A“-ს, რომელიც წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს, საკუთრებაში გააჩნია შენობა-ნაგებობა, რომელშიც მოწყობილია სავაჭრო ცენტრი. შვს

„A“-ს ეკონომიკურ საქმიანობას წარმოადგენს აღნიშნული სავაჭრო ცენტრის მართვა. ამ საქმიანობის ფარგლებში, სავაჭრო ცენტრში განთავსებული სხვადასხვა კომერციული/ საოფიციალური ფარგლებში, აღნიშნულ საწარმოს გაცემული აქვს იჯარით.

შპს „A“ გეგმავს, ერთიანი გარიგების ფარგლებში, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ შპს „B“-სთვის, სავაჭრო ცენტრის მართვასთან დაკავშირებული ყველა აქტივის, მათ შორის, ამ საქმიანობის ფარგლებში იჯარით გაცემული უძრავი ქონების, მიწოდებას.

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში, შპს „A“-ს საქმიანობას წარმოადგენს სავაჭრო ცენტრის ოპერირება (მართვა), რაც თავის მხრივ, გულისხმობს კომერციული/ საოფიციალური ფარგლების იჯარით გაცემას. ამდენად, შპს „A“-ს მიერ აქტივების იჯარით გადაცემა წარმოადგენს იმ ეკონომიკური საქმიანობის განუყოფელ, შემადგენელ ნაწილს, რომელთან დაკავშირებითაც ხორციელდება ყველა აქტივის ან მისი ნაწილის (დამოუკიდებლად ფუნქციონირებადი ქვედანაყოფის) მიწოდება და, შესაბამისად, მოცემულ ოპერაციაზე გავრცელდება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 50<sup>1</sup> მუხლის დებულებები.

## ნაწილი 02. კაპიტალში აქტივების შეტანა

### მაგალითი 1. (უფლებამონაცვლე) პირობა:

შპს „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელმაც 2023 წლის 1 მაისს მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა შპს „B“-ს კაპიტალში შეიტანა. ამასთან, მოცემული შენობა-ნაგებობა გამოიყენებოდა როგორც ისეთ ოპერაციებში, რომელზეც დასაბეგრ პირს აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ისეთ ოპერაციებში, რომელზეც ეს უფლება არ წარმოიშობა და ამ ოპერაციების გამიჯვნა შეუძლებელია. შესაბამისად, აღნიშნულ შენობა-ნაგებობაზე, რომელიც შპს „A“-ს მიერ შეძენილი იყო 2021 წლის 1 თებერვალს, დღგ-ის ჩათვლას აღნიშნული საწარმო ახორციელებდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

### შეფასება:

შპს „A“-ს მიერ შენობა-ნაგებობის შპს „B“-ს კაპიტალში შეტანის შედეგად, შპს „B“ ითვლება შპს „A“-ს უფლებამონაცვლედ მოცემულ შენობა-ნაგებობასთან მიმართებით. კერძოდ, ამ საწარმოზე გადავა შენობა-ნაგებობასთან მიმართებით შპს „A“-ს მიერ მისი შეძენისას გადახდილ დღგ-თან დაკავშირებული საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ყველა უფლება და ვალდებულება. მოცემულ შემთხვევაში, შპს „A“-ს უნარჩუნდება შენობა-ნაგებობის შეძენისას გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა, რომელიც მას განხორციელებული აქვს 2021-2022 კალენდარული წლების ბოლო საანგარიშო პერიოდების დევლარაციებით. ამასთან, შპს „B“ განსახილველი შენობა-ნაგებობის მიხედვით 2023 წლიდან უფლებამოსილია მიიღოს ჩათვლა კალენდარული წლის საერთო ბრუნვის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით.

### მაგალითი 2. (უფლებამონაცვლე) პირობა:

შპს „A“ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელმაც 2023 წლის 1 მაისს მის საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა შპს „B“-ს კაპიტალში შეიტანა. ამასთან, მოცემული შენობა-ნაგებობა გამოიყენებოდა როგორც ისეთ ოპერაციებში, რომელზეც დასაბეგრ პირს აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ისეთ ოპერაციებში, რომელზეც ეს უფლება არ წარმოიშობა და ამ ოპერაციების გამიჯვნა შეუძლებელია.

აღნიშნულ შენობა-ნაგებობაზე, რომელიც შვს „A“-ს მიერ შეძენილი იყო 2021 წლის 1 თებერვალს, საწარმომ საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურის საფუძველზე დღგ-ის ჩათვლა განახორციელა სრულად პირველივე საანგარიშო პერიოდში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ვინაიდან შვს „A“-ს 2020 წლს ოპერაციების თანხა, რომლებზეც არ ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება, საერთო ბრუნვის 20%-ზე ნაკლები იყო.

### შეფასება:

შვს „A“-ს მიერ შენობა-ნაგებობის შვს „B“-ს კაპიტალში შეტანის შედეგად, შვს „B“ ითვლება შვს „A“-ს უფლებამონაცვლედ მოცემულ შენობა-ნაგებობასთან მიმართებით. კერძოდ, ამ საწარმოზე გადავა შენობა-ნაგებობასთან მიმართებით შვს „A“-ს მიერ მისი შეძენისას გადახდილ დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ყველა უფლება და ვალდებულება. კერძოდ, მოცემულ შემთხვევაში, შვს „A“-ს უნარჩუნდება შენობა-ნაგებობის შეძენისას გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა, რომელიც მას განხორციელებული აქვს სრულად შეძენის საანგარიშო პერიოდში. ამასთან, შვს „B“ განსახილველ შენობა-ნაგებობის მიხედვით ვალდებულია სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის და მე-6 ნაწილის შესაბამისად 2023 - 2030 წლების დევემბრის საანგარიშო პერიოდებზე გაიუქმოს (დაირიცხოს) დღგ-ის თანხა კალენდარული წლის საერთო ბრუნვის თანხაში იმ დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წილის პროცესიულად, რომელზეც მას არ აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება.

### დანართი №03

## ვაუჩერების მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციები

### შესავალი:

1. ვაუჩერის მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციების დაბეგვრის წესი რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1603 მუხლით და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XII2 თავით.
2. წინამდებარე მაგალითებში გამოყენებული, ტერმინები განმარტებულია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XII2 თავში, კერძოდ:

#### ა) ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონელი/მომსახურება –

საქონელი/მომსახურება, რომლის მიწოდების/გაწევის სანაცვლოდ შესაძლებელია მთლიანად ან ნაწილობრივ ანაზღაურების სახით მიღებული იქნას ვაუჩერი;

ბ) აგენტი – საუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირი, რომელიც არ წარმოადგენს ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიმწოდებელს/მომსახურების გამწევს;

გ) მიმწოდებელი – პირი, რომელიც ახორციელებს ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდებას/მომსახურების გაწევას;

დ) დასაბეგრი ოპერაციის კატეგორია – დასაბეგრი ოპერაციების ერთ-ერთი შემდეგი კატეგორია:

დ.ა) დასაბეგრი ოპერაციები, რომლებიც დღგ-ით იბეგრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთით;

დ.ბ) დასაბეგრი ოპერაციები, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XXV თავის შესაბამისად, დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით/ჩათვლის უფლების გარეშე არის გათავისუფლებული.

ე) ვაუჩერი - ელექტრონული ან მატერიალური ფორმის მქონე ინსტრუმენტს, რომელიც აკმაყოფილებს ყველა შემდეგ პირობას:

ე.ა) ვაუჩერი წარმოშობს ერთი ან რამდენიმე დასაბეგრი პირის ვალდებულებას, მიიღოს იგი, როგორც ანაზღაურება ან ანაზღაურების ნაწილი საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის სანაცვლოდ;

ე.ბ) ვაუჩერით ან მასთან დაკავშირებული დოკუმენტით იდენტიფიცირებადია მასთან დაკავშირებული მისაწოდებელი საქონლი/ გასაწევი მომსახურება ან პოტენციური მიმწოდებელი, აგრეთვე ამ ინსტრუმენტის გამოყენების პირობები;

**3) ერთჯერადი ვაუჩერი** - ვაუჩერი, რომლის გამოშვების მომენტში იდენტიფიცირებადია ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდების/ მომსახურების გაწევის ადგილი და ამ ოპერაციასთან დაკავშირებით დასარიცხი დღგ;

**ზ) მრავალჯერადი ვაუჩერი** - ვაუჩერი, რომლის გამოშვების მომენტში არ არის იდენტიფიცირებადი ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდების/ მომსახურების გაწევის ადგილი ან/და ამ ოპერაციასთან დაკავშირებით დასარიცხი დღგ.

## ნაწილი 01. ერთჯერადი ვაუჩერები

### მაგალითი 1. (ერთჯერადი ვაუჩერი) პირობა:

მაღაზია, რომელიც არის ვაუჩერის გამომცემი და ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი, 100 ლარის ნომინალური ფასის მქონე ერთჯერად ვაუჩერს აწვდის აგენტ №1-ს 80 ლარად. აგენტი №1 ვაუჩერს ჰყიდის აგენტ №2-ზე 90 ლარად, ხოლო აგენტი №2 აღნიშნულ ვაუჩერს უიდის საბოლოო მომხმარებელზე 100 ლარად.

ფასები მოცემულია დღგ-ის ჩათვლით.

#### შეფასება:

- მაღაზიის მიერ ვაუჩერის აგენტ №1-ისთვის მიწოდება ითვლება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მომსახურების მიწოდებად და, შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 67,8 (80/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 12,2 ლარი;
- აგენტი №1-ის მიერ ვაუჩერის აგენტი N2-სთვის მიწოდება, ითვლება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებად და, შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 76,3 (90/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 13,7 ლარი;
- აგენტი №2-ის მიერ ვაუჩერის საბოლოო მომხმარებლისთვის მიწოდება ასევე განიხილება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებად. შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 84,75 (100/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 15,25 ლარი;
- საბოლოო მომხმარებლის მიერ ვაუჩერის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების შეძენა მაღაზიისგან აღარ განიხილება დამოუკიდებელ დასაბეგრ იპერაციად, რამდენადაც, მაღაზიამ უკვე მიაწოდა საქონელი/გაუწია მომსახურება აგენტი №1-ს.

### მაგალითი 2. (ერთჯერადი ვაუჩერი) პირობა:

მაღაზიამ 100 ლარის ნომინალური ფასის მქონე ერთჯერადი ვაუჩერი, მიაწოდა საბოლოო მომხმარებელს 100 ლარად. შემდგომში, საბოლოო მომხმარებელმა მაღაზიისგან შეიძინა 120 ლარის ღირებულების საათი, რა დროსაც ანაზღაურება განხორციელდა კომბინირებულად - 100 ლარიანი ვაუჩერით და 20 ლარის ნაღდი/უნაღდო ანგარიშსწორების გზით.

ფასები მოცემულია დღგ-ის ჩათვლით.

#### შეფასება:

- მაღაზიის მიერ ვაუჩერის საბოლოო მომხმარებლისთვის მიწოდება ითვლება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებად. შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 84,75 (100/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 15,25 ლარი;
- საბოლოო მომხმარებლის მიერ ვაუჩერის სანაცვლოდ მაღაზიისგან საქონლის ფაქტობრივი მიღება აღარ განიხილება დამოუკიდებელ დასაბეგრ იპერაციად.

• საბოლოო მომხმარებლის მიერ საათის შესაძენად გადახდილ 20 ლარს მაღაზია დაბეგრავს საერთო წესის შესაბამისად.

### **მაგალითი 3. (ერთჯერადი ვაუჩერი) პირობა:**

მაღაზია არის ერთჯერად ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომხმარების მიმწოდებელი. შუამავალი, რომელიც მოქმედებს მაღაზიის სახელით, გამოსცემს 100 ლარის ნომინალური ღირებულების ქვეყნის ვაუჩერს და მაღაზიის დავალებით აწვდის მას აგენტს 90 ლარად, ხოლო აგენტი ამავე ვაუჩერს ყიდის საბოლოო მომხმარებელზე 100 ლარად.

თავის მხრივ, მაღაზია უნაზღაურებს შუამავალს ვაუჩერის რეალიზაციის საკომისიოს -1 ლარს, საბოლოო მომხმარებელი აღნიშნული ვაუჩერით იძენს საქონელს/მომხმარებას მაღაზიისგან.

თავასები მოცემულია დღგ-ის ჩათვლით.

#### **შეფასება:**

- შუამავლის მიერ ვაუჩერის აგენტისთვის მიწოდება ითვლება მაღაზიის მიერ ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდებად/ მომხმარების გაწევად და, შესაბამისად, მაღაზიისთვის დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 76,3 (90/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 13,7 ლარი;
- აგენტის მიერ ვაუჩერის საბოლოო მომხმარებლისთვის მიწოდება ასევე განიხილება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის/მომხმარების მიწოდებად. შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება 84,75 (100/1,18) ლარი, ხოლო დარიცხული დღგ - 15,25 ლარი;
- საბოლოო მომხმარებლის მიერ ვაუჩერის სანაცვლოდ საქონლის/მომხმარების მაღაზიისგან შეძენა აღარ განიხილება დამოუკიდებელ დასაბეგრი ოპერაციად;
- მაღაზიის მიერ შუამავლისთვის გადახდილი ვაუჩერის გამოცემის და რეალიზაციის საკომისიო - 1 ლარი, დღგ-ით დაბეგვრას ექვემდებარება ასეთი მომხმარებისათვის გათვალისწინებული საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

### **მაგალითი 4. (ერთჯერადი ვაუჩერი)**

#### **პირობა:**

შვე „A“ წარმოადგენს მობილური საკომუნიკაციო მომხმარების გამწევ პირს, ხოლო შვე „B“ ეწევა ავტომანქანების სერვისს. თავიანთი საქმიანობის თარგღლებში აღნიშნული პირები გამოსცემენ ერთჯერად ვაუჩერებს, რომლებიც შვე „A“-ს შემთხვევაში მომხმარებლების მიერ გამოიყენება მობილური ტელეფონის ბალანსის შესავსებად, ხოლო შვე „B“-ს შემთხვევაში - ავტომანქანების სერვისის რეგულარულად მისაღებად.

#### **შეფასება:**

მოცემულ შემთხვევაში, რამდენადაც, ერთჯერადი ვაუჩერით შესაძენი მომხმარება წარმოადგენს უწყვეტ/ რეგულარულ მომხმარებას, ამ ვაუჩერის მიწოდებაზე არ გავრცელდება ვაუჩერებისთვის განსაზღვრული დღგ-ით დაბეგვრის წესები და მომხმარება დაიბეგრება უწყვეტი/რეგულარული მომხმარების გაწევის დღგ-ით დაბეგვრისთვის გათვალისწინებული წესებით.

### **მაგალითი 5. (ერთჯერადი ვაუჩერები) პირობა:**

კომპანია A და B მეთანხმდნენ, რომ B კომპანიის პროდუქციის რეალიზაციის წახალისების მიზნით A კომპანია გამოუშვებს და გაანალიზებს (რეალიზაციას გაუკეთებს) ერთჯერად ვაუჩერებს.

A კომპანიამ თავის მხრივ C კომპანიას (სტამბას) შესაბამისი ანაზღაურების სანაცვლოდ შეუკვეთა ვაუჩერების დამზადება.

#### **შეფასება:**

##### **კომპანია C (სტამბა) შემთხვევაში:**

გამომდინარე იქნება, რომ სტამბა არ წარმოადგენს საკუთარი სახელით მოქმედი

ვაუჩერების მიწოდებელ კომპანიას და მხოლოდ მოქმდებს კლიენტის დაკვეთით, კერძოდ მისი მოთხოვნის შესაბამისად ბეჭდავს ვაუჩერებს, მის მიერ განხორციელებული ოპერაცია არ ექცევა სსკ-ის 1603 მუხლით რეგულირების თარგლებში. შესაბამისად სტამბა დღგ-ით დაბეგრავს მომსახურებისათვის მიღებულ ანაზღაურებას.

#### **კომპანია A (ვაუჩერის გამნალდებელი):**

კომპანია A-ს მიერ ვაუჩერების მიწოდება მომხმარებლებზე განიხილება ამ ვაუჩერებთან დაკავშირებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებად და მის მიერ დაბეგვრას ექვემდებარება ერთჯერადი ვაუჩერის მიწოდების მომენტში მიღებული/მისაღები ანაზღაურება.

#### **კომპანია B: (საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი):**

გამომდინარე იქედან, რომ კომპანია B-ს მიერ ერთჯერადი ვაუჩერის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი მიწოდება არ განიხილება დამოუკიდებელ დასაბეგრ ოპერაციად, კომპანია B-ს მიერ საქონლის/მიწოდების ოპერაცია კომპანია A-ს მიმართ დღგ- ით დაიბეგრება, ამ უკანასკნელის მიერ აღნიშნულ საქონელთან/მომსახურებასთან დაკავშირებული ერთჯერადი ვაუჩერების მიწოდების მომენტში, ხოლო დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება კომპანია A-სგან მიღებული/მისაღები ანაზღაურებიდან გამომდინარე.

### **მაგალითი 6. (საკუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირის - აგენტის მიერ გამოცემული ერთჯერადი ვაუჩერი)**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593](#)

#### **პირობა:**

შპს A, რომელიც მოქმედებს საკუთარი სახელით, კონკრეტული ბრენდის პროდუქციის რეალიზაციის წახალისების მიზნით, გამოსცემს ერთჯერად ვაუჩერებს. ვაუჩერის გამოყენების პირობების მიხედვით, მისი გამოყენება პოტენციურად შესაძლებელია აღნიშნული ბრენდის პროდუქციის რეალიზატორ ერთზე მეტ დასაბეგრ პირთან.

#### **შეფასება**

შპს A-ს მიერ ერთჯერადი ვაუჩერის სხვა პირისათვის გადაცემა, სსკ-ის 160<sup>3</sup> მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, განიხილება ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდებად, ხოლო ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, რეალიზატორი დასაბეგრი პირის (რომელიც იღებს ვაუჩერს, როგორც ანაზღაურებას ან ანაზღაურების ნაწილს საქონლის მიწოდების სანაცვლოდ) მიერ საქონლის ფაქტობრივად მიწოდების მომენტში, მიიჩნევა შპს A-ზე ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდებად.

### **ნაწილი 02. მრავალჯერადი ვაუჩერი**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593](#)

### **მაგალითი 1. (საკუთარი სახელით მოქმედი დასაბეგრი პირის - აგენტის მიერ გამოცემული ვაუჩერი)**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593](#)

#### **პირობა:**

სავაჭრო ცენტრი, რომლის ტერიტორიაზე ფუნქციონირებენ სხვადასხვა ბრენდის მაღაზიები, გამოსცემს და ყიდის სხვადასხვა ნომინალის მქონე სასაჩუქრე ბარათებს. აღნიშნულ მაღაზიებში სასაჩუქრე ბარათები მიიღება როგორც ანაზღაურება ან ანაზღაურების ნაწილი საქონლის მიწოდების სანაცვლოდ

#### **შეფასება:**

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 50<sup>8</sup> მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ვაუჩერი მრავალჯერადია, თუ მისი გამოშვების მომენტში არ არის იდენტიფიცირებადი ამ ვაუჩერთან დაკავშირებული საქონლის მიწოდების/ მომსახურების გაწევის ადგილი ან/და ამ ოპერაციასთან დაკავშირებით დასარიცხი დღგ.

ზუმოხსენებული დებულების გათვალისწინებით, მოცემულ შემთხვევაში, სასაჩუქრე ბარათი წარმოადგენს მრავალჯერად ვაუჩერს, რადგან იდენტიფიცირებადი არ არის ამ ვაუჩერთან დაკავშირებით დასარიცხი დღგ. კერძოდ, ვაუჩერის მიწოდების მომენტში არ არის ცნობილი ვაუჩერის სანაცვლოდ მისაწოდებელი საქონლის დაბეგვრის რეჟიმი (დასაბეგრი ოპერაციის კატეგორია).

## დანართი №4

### დასაბეგრი პირები

#### შესავალი:

- დასაბეგრი პირის განსაზღვრასთან დაკავშირებული დებულებები რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე და 158-ე მუხლებით.
- წინამდებარე მაგალითებში გამოყენებულ, ტერმინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) **დასაბეგრი პირი** - ნებისმიერი პირი, რომელიც ნებისმიერ ადგილზე დამოუკიდებლად ახორციელებს ნებისმიერი სახის კონომიკურ საქმიანობას, მიუხედავად ამ საქმიანობის მიზნისა და შედეგისა;

ბ) **ეკონომიკური საქმიანობა** -

- „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული საქმიანობა;
- საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის ოპერაციების განმახორციელებელი პირების საქმიანობა, გარდა ერთჯერადი/არარეგულარული ხასიათის საქმიანობისა, ამ მუხლის მე-3 ნაწილის გათვალისწინებით;
- ქონების გამოყენება რეგულარული შემოსავლის მიღების მიზნით.

გ) **ფიქსირებული დაწესებულება** - ნებისმიერი ადგილი, რომელიც არ არის დასაბეგრი პირის დატუძნების ადგილი, მაგრამ ხასიათდება მუდმივობის საკმარისი ხარისხით, აგრეთვე სათანადო სტრუქტურით ადამიანური და ტექნიკური რესურსების თვალსაზრისით, რაც აძლევს მას შესაძლებლობას გასწიოს ან მიიღოს მომსახურება და გამოიყენოს საკუთარი საჭიროებისთვის;

#### მაგალითი 1. (დასაბეგრი პირი) პირობა:

ფიზიკურმა პირმა, რომელიც ახორციელებს კონომიკურ საქმიანობას და შესაბამისად, ამ ნაწილში წარმოადგენს დასაბეგრ პირს, 2021 წლის განმავლობაში თავისი პირადი მიზნიდან გამომდინარე (ვინაიდან იგი აპირებდა საცხოვრებლად გადასვლას საქართველოს ფინანსურის გარეთ), გაჰყიდა მის საკუთრებაში არსებული 5 საცხოვრებელი სახლი/ბინა, კერძოდ:

- აგარაკი ქალაქგარეთ - 350'000 ლარად;
- სოფელ ვარდისუბანში და სოფელ შრომაში (შესაბამისად დედის და მამის მხრიდან) მემკვიდრეობით მიღებული საკარმიდამო სახლები - 120'000 ლარად;
- ორი საცხოვრებელი ბინა - 500'000 ლარად (მათ შორის ერთი ბინა რეალიზაციამდე გაქირავებული ჰქონდა იურიდიულ პირზე).

**შენიშვნა:** ფიზიკურ პირს აღნიშნული ქონების შეძენისას არ უსარგებლია დღგ-ის ჩათვლის უფლებით.

#### შეფასება:

- საკუთარი 158-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე კონომიკურ საქმიანობად არ განიხილება ერთჯერადი/არარეგულარული ხასიათის საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, გარდა არასაცხოვრებელი დანიშნულების შენობის/ნაგებობის მიწოდებისა;
- მოცემული მუხლის მიზნისათვის არაერთჯერადი/რეგულარული ხასიათის საქმიანობად განიხილება საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სისტემატურად და ორგანიზებულად;

• საქმიანობის არაერთჯერად/რეგულარულ საქმიანობად დაკვალიფიცირების მიზნით მნიშვნელობა ენიჭება პირის განზრახვას და არა თაქტობრივად განხორციელებული ქმედების ოდენობას ან/და პერიოდს მოცემულ შემთხვევაში ფიზიკური პირის მიერ უძრავი ქონების (საცხოვრებელი სახლების/ბინების) რეალიზაცია, განხორციელებულია პირადი მიზნიდან გამომდინარე, და არ ატარებს სისტემატიურ და ორგანიზებულ ხასიათს (პირი არ არის დაკავებული უძრავი ქონებით ვაჭრობით) მიუხედავად იმისა, რომ რეალიზებულია 5 სახლი/ბინა, ვერ ჩაითვლება არაერთჯერად/რეგულარულ მიწოდებად. აღნიშნულის გათვალისწინებით ხსენებულ ნაწილში ფიზიკური პირის საქმიანობა არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად და შესაბამისად, მის მიერ განხორციელებული უძრავი ქონების მიწოდება (მის საკუთრებაში არსებული 5 საცხოვრებელი სახლის/ბინის მიწოდება) არ განიხილება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

## მაგალითი 2. (იპოთეკარები)

### პირობა:

დასაბეგრი ფიზიკური პირის საქმიანობას წარმოადგენს უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი სესხების გაცემა. იმის გამო რომ სესხის მიმღებმა ვერ შეძლო დაკალიანების დაფარვა, სესხის უზრუნველსაყოფად სესხის გამცემის მიერ რეალიზებულ იქნა იპოთეკით დატვირთული კომერციული ფართი 2021 წლის 20 იანვარს 250'000 ლარად, საცხოვრებელი ბინა 2021 წლის 1 თებერვალს 150'000 ლარად და საცხოვრებელი სახლი 2021 წლის 5 ოქტომბერს 120'000 ლარად.

### შეფასება:

განსახილველ შემთხვევაში სესხის გამცემი დასაბეგრი პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში დასაკუთრებული აქტივების (საცხოვრებელი და არასაცხოვრებელი დანიშნულების უძრავი ქონების) მიწოდება ხორციელდება მისი ძირითადი ეკონომიკური საქმიანობიდან გამომდინარე (საქონლის მიწოდება ხორციელდება რეგულარული/არაერთჯერადი საქმიანობის ფარგლებში). შესაბამისად, აღნიშნული მიწოდებები (როგორც საცხოვრებელი, ისე არასაცხოვრებელი დანიშნულების უძრავი ქონების მიწოდება) განიხილება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

## მაგალითი 3. (ფიქსირებული დაწესებულება) პირობა:

გერმანიაში დაფუძნებული კომპანია საქართველოში ყიდის მანქანა-დანადგარებს, ამ მიზნით მას:

- საკუთრებაში ან დროებით სარგებლობაში აქვს სასაწყობე ფართი, სადაც ინახავს სარეალიზაციო პროდუქციას;
- თბილისში გახსნილი აქვს ოფისი (იჯარით ან საკუთრებაში) სადაც ფორმდება ყიდვა/გაყიდვის ხელშეკრულებები;
- დაქირავებული ყავს პერსონალი ან პირდაპირ აკონტროლებს (მოქმედებენ მისი მითითებების შესაბამისად) სხვა კომპანიის პერსონალს, რომლებიც უზრუნველყოფენ პროდუქციის რეალიზაციისათვის მომზადებას, რეკლამირებას, პროდუქციის შესახებ კონსულტაციას და ა.შ.

### შეფასება:

მოცემულ შემთხვევაში გერმანულ კომპანიას საქართველოში გააჩნია საკმარისი მუდმივობით დამახასიათებელი სტრუქტურა ადამიანური და ტექნიკური რესურსის თვალსაზრისით, რაც საშუალებას აძლევს მას საქართველოში დამოუკიდებლად განახორციელოს საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, ასევე მიიღოს მომსახურება და გამოიყენოს საკუთარი საჭიროებებისათვის, შესაბამისად მას წარმოეშვება ფიქსირებული დაწესებულება საქართველოში.

## მაგალითი 4. (ფიზიკური პირის მიერ უძრავი ქონების მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა)

## შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 23 აპრილის ბრძანება №9390

თიზიურმა პირმა 2021 წელს თავისი პირადი/არაეკონომიკური მიზნიდან გამომდინარე გაყიდა უძრავი ნივთი, რომელიც მის მიერ:

**ვარიანტი I:** გამოიყენებოდა საცხოვრებელი დანიშნულებით ან/და

**ვარიანტი II:** გამიზნული იყო საცხოვრებელი დანიშნულებით გამოსაყენებლად, შესაბამისად მისი შეძენისას მიწოდებელს არ განუხორციელებია დღგ-ის ჩათვლა. აღნიშნულ თვართს მიწოდების მომენტში საჯარო რეესტრის მონაცემებით არ გააჩნდა საცხოვრებელი თვართის სტატუსი.

### **შეფასება:**

- სსკ-ის 158-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე ეკონომიკურ საქმიანობად არ განიხილება ერთჯერადი/არარეგულარული ხასიათის საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, გარდა არასაცხოვრებელი დანიშნულების შენობის/ნაგებობის მიწოდებისა;
- მოცემული მუხლის მიზნისათვის არაერთჯერადი/რეგულარული ხასიათის საქმიანობად განიხილება საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სისტემატურად და ორგანიზებულად;
- საქმიანობის არაერთჯერად/რეგულარულ საქმიანობად დაკვალითიცირების მიზნით მნიშვნელობა ენიჭება პირის განზრავას და არა თაქტობრივად განხორციელებული ქმედების ოდენობას ან/და პერიოდს მოცემულ შემთხვევაში მიუხედავად საჯარო რეესტრის მონაცემებისა, ვინაიდან თაქტობრივად თვართი გამოიყენებოდა ან გამიზნული იყო საცხოვრებელი დანიშნულებით გამოსაყენებლად და მისი მიწოდება განხორციელებულია პირადი მიზნიდან გამომდინარე, მიწოდების ოპერაცია არ ჩაითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად და შესაბამისად დღგ-ით დასაბეგრ თვერაციად.

### **დანართი № 5**

#### **დღგ-ის ჩათვლა**

##### **შესავალი:**

დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებული დებულებები გაწერილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XVI- ე თავში, ხოლო ჩათვლის მიღების წესი რეგულირდება საქართველოს თვინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XVIII თავით.

##### **მაგალითი 1. (საერთო ბრუნვის განსაზღვრა) პირობა:**

დასაბეგრი პირის ძირითად საქმიანობის საგანს წარმოადგენს ავეჯის წარმოება, რომლის თარგლებშიც მიღებულმა შემოსავალმა 2021 წელს მთლიან ბრუნვასთან მიმართებაში შეადგინა 45%.

დანარჩენი 55% შედგება შემდეგი სახის შემოსავლებისაგან:

- სადეპოზიტო ანგარიშიდან მიღებული 3როცენტის სახით მიღებული შემოსავლი - 10%;
- საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი -30%;
- ერთ-ერთი თვილიალის დახურვასთან დაკავშირებით მის მიერ მანქანა-დანადგარების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი - 15%.

##### **შეფასება:**

გამომდინარე იქედან, რომ მიწოდებულ ძირითად საშუალებებს დასაბეგრი პირი იყენებდა საკუთარი საქმიანობის მიზნებისათვის, ასევე თვინანსური და უძრავ ნივთთან დაკავშირებული ოპერაციები არ წარმოადგენს დასაბეგრი პირის ძირითად საქმიანობის საგანს, დასაბეგრი პირის დღგ-ის ჩათვლას დაკვემდებარებული 3როცორციული წილის

გამოთვლისას საერთო ბრუნვის თანხაში არ გაითვალისწინება, პროცენტების სახით, მიწის ნაკვეთის და მანქანა-დანადგარების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები.

### **მაგალითი 2. (პროპორციული ჩათვლა) პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი პირი შვს A-ს მიერ 2021 წლის თებერვლის თვეში შეძენილია საწვავი. (ჩასათვლელი დღგ - 1'500 ლარი). აღნიშნული საწვავი მის მიერ გამოიყენება როგორც ოპერაციებში რომლის მიხედვითაც მას გააჩნია ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებში რომელთან დაკავშირებით ეს უფლება არ აქვს.

აღნიშნულ დასაბეგრის პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციების და დასაბეგრი თანხების წილი, რომელთა მიმართებაშიც გააჩნია ჩათვლის უფლება, მთლიან ბრუნვაში არის:

- 2020 წელს - 40%;
- 2021 წელს - 60%.

### **შეფასება:**

2021 წლის თებერვლის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით საწვავზე ჩასათვლელი თანხა შეადგენს ( $1'500 \times 40\%$ ) 600 ლარს, ხოლო 2021 წლის დევემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, ჩასათვლელი თანხის დაზუსტების შედეგად დამატებით ჩათვლას დაეჭვემდებარება ( $1'500 \times 60\%$ ) – 600 = 300 ლარი.

### **მაგალითი 3. (პროპორციული ჩათვლა) პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი პირი, შვს A-ს მიერ 2021 წლის თებერვლის თვეში შეძენილია საწვავი. (ჩასათვლელი დღგ - 1'500 ლარი).

აღნიშნული საწვავი მის მიერ გამოიყენება როგორც ოპერაციებში რომლის მიხედვითაც მას გააჩნია ჩათვლის უფლება, ასევე ოპერაციებში რომელთან დაკავშირებით ეს უფლება არ აქვს.

აღნიშნული დასაბეგრი პირის მიერ 2021 წლის თებერვლის თვეში განხორციელებული ოპერაციების და დასაბეგრი თანხების წილი, რომელთა მიმართებაშიც გააჩნდა ჩათვლის მიღების უფლება, მთლიან ბრუნვაში იყო 50%, ხოლო წლის ბოლოს წლიურ ბრუნვასთან მიმართებით 35%.

**ვარიანტი I:** - აღნიშნულ პირს წინა წლის ბრუნვა არ გააჩნია;

**ვარიანტი II:** - აღნიშნული პირი ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა 2021 წლის იანვრიდან.

### **შეფასება:**

**ორივე ვარიანტში** - 2021 წლის თებერვალის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით საწვავზე ჩასათვლელი თანხა შეადგენს ( $1'500 \times 50\%$ ) 750 ლარს, ხოლო 2021 წლის დევემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, ჩასათვლელი თანხის დაზუსტების შედეგად გაუქმებას დაეჭვემდებარება (დამატებით დაიბეგრება)  $750 - (1'500 \times 35\%) = 225$  ლარი.

### **მაგალითი 4. (ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის პროპორციული ჩათვლა)**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459](#)

### **პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულმა დასაბეგრმა პირმა 2021 წელს შეიძინა კომერციული ფართი (შენობა) 1 180 000 ლარად (მათ შორის, დღგ - 180 000 ლარი).

2026 წლის 1 თებერვლიდან დასაბეგრი პირი დარეგისტრდა დღგ-ის გადამხდელად.

**ვარიანტი I:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი მთლიანად გამოიყენება ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება;

**ვარიანტი II:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი გამოიყენება როგორც ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებისთვის, რომელზეც ეს უფლება არ აქვს და ამ ოპერაციების გამიჯვნა შეუძლებელია. კერძოდ, ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციები წლების მიხედვით

## შეადგენს:

წელი	2026	2027	2028	2029	2030
	1	2	3	4	5
%	25%	45%	56%	64%	81%

### შეფასება:

**ვარიანტი I:** სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 731 მუხლის მე-2 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია 2026 წელს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან არაუგვიანეს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდისა ჩაითვალოს დარჩენილი წლების მიხედვით ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა - 90 000 ლარი (180 000 / 10 x 5) სრულად;

**ვარიანტი II:** სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 731 მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია ჩაითვალოს დღგ-ის თანხა 2026 - 2030 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში 90 000 ლარის 1/5 ნაწილიდან, დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროპორციულად, კერძოდ:

წელი	2026	2027	2028	2029	2030	ჯამი
	1	2	3	4	5	
ჩასათვლელი დღგ	13 500	9 900	7 920	6 480	3 420	41220

### მაგალითი 5. . (დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის ჩათვლა)

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459

#### პირობა:

დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულმა დასაბეგრმა პირმა 2018 წელს შეიძინა კომერციული ფართი (შენობა) 1 180 000 ლარად (მათ შორის, დღგ - 180 000 ლარი).

2021 წლის 1 თებერვლიდან დასაბეგრი პირი დარეგისტრირდა დღგ-ის გადამხდელად.

**ვარიანტი I:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი მთლიანად გამოიყენება ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება;

**ვარიანტი II:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი გამოიყენება როგორც ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებისთვის, რომელზეც ეს უფლება არ აქვს და ამ ოპერაციების გამიჯვნა შეუძლებელია. კერძოდ, ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციები წლების მიხედვით შეადგენს:

წელი	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
	1	2	3	4	5	6	7
%	81%	36%	48%	75%	20%	15%	10%

### შეფასება:

**ვარიანტი I:** სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 731 მუხლის მე-2 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია 2021 წლს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან არაუგვიანეს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდისა ჩაითვალოს დარჩენილი წლების მიხედვით ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა - 126 000 ლარი (180 000 / 10 x 7) სრულად;

**ვარიანტი II:** სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მ2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 731 მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია ჩაითვალოს დღგ-ის თანხა 2021 - 2027 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში 126 000 ლარის 1/7 ნაწილიდან, დასაბეგრ ოპერაციებში გამოიყენების პროპორციულად, კერძოდ:

წელი	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	ჯამი
	1	2	3	4	5	6	7	
ჩასათვლელი დღგ	3 420	11 520	9 360	4 500	14 400	15 300	16 200	74700

### მაგალითი 6. (დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის ჩათვლა)

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459

#### პირობა:

დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულმა დასაბეგრმა პირმა 2018 წლს შეიძინა კომერციული ფართი (შენობა) 1 180 000 ლარად (მათ შორის, დღგ - 180 000 ლარი). 2020 წლის 1 თებერვლიდან დასაბეგრი პირი დარეგისტრირდა დღგ-ის გადამხდელად.

**ვარიანტი I:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი მთლიანად გამოიყენება ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება;

**ვარიანტი II:** დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი გამოიყენება როგორც ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებისთვის, რომელზეც ეს უფლება არ აქვს და ამ ოპერაციების გამიჯვნა შეუძლებელია. კერძოდ, ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციები წლების მიხედვით შეადგენს:

წელი	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
	1	2	3	4	5	6	7	8

%	64%	81%	36%	48%	75%	20%	15%	10%
---	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

### შეფასება:

საკუ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 731 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, დღის გადამხდელად რეგისტრაციის დროს, ძირითადი საშუალებებზე ჩასათვლელი დღის თანხა განისაზღვრება ამ ინსტრუქციის 73-ე მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილი წლებიდან დღე-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემდგომ (რეგისტრაციის საგადასახადო წლის ჩათვლით) დარჩენილი წლების მიხედვით, დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროცედულად. ამავე მუხლის 21 პუნქტის მიხედვით, იმ შემთხვევაში, თუ პირი რეგისტრირებულია დღე-ის გადამხდელად 2021 წლის 1 იანვრამდე და რეგისტრაციის თარიღამდე ექსპლუატაციაში შესულ ძირითად საშუალებებზე ვერ განახორციელა დღე-ის ჩათვლა, უფლება აქვს 2021 წლიდან ჩათვლისთვის განსაზღვრული დარჩენილი წლების პროცედულად განსაზღვრული დღე-ის თანხა ჩაითვალოს ყოველი წლის ბოლოს დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროცედულად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია ჩაითვალოს დღე:

**ვარიანტი I:** 2021 – 2027 საგადასახადო წლების დეკადრის საანგარიშო პერიოდებში 126 000 ლარის (180 000 / 10 x 7) 1/7 ნაწილი, თითოეული წლის მიხედვით;

**ვარიანტი II:** 2021 – 2027 საგადასახადო წლების დეკადრის საანგარიშო პერიოდებში 126 000 (180 000 / 10 x 7) ლარის 1/7 ნაწილიდან, დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროცედულად, კერძოდ:

წელი	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	ჯამი
	1	2	3	4	5	6	7	
ჩასათვლელი დღე	3'420	11'520	9'360	4'500	14'400	15'300	16'200	74'700

### მაგალითი 7. (ძირითადი საშუალების მიწოდების შემთხვევაში ჩათვლის მიღების წესი) პირობა:

დასაბეგრმა პირმა, რომლის მიერ 2020 წლის პერიოდში განხორციელებული ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციები, მთლიან ბრუნავსთან მიმართებით შეადგენდა 20%-ზე მეტს,

2021 წლის თებერვალში შეიძინა კომერციული ფართი 1'180'000 ლარად (მათ შორის დღე 180'000 ლარი), რომელიც გამიზნულია მისი, როგორც დასაბეგრი ოპერაციებისთვის, რომელზეც გააჩნია ჩათვლის უფლება, ისე ოპერაციებისათვის რომელზეც არ აქვს ჩათვლის უფლება.

2028 წელს მან გაასხვისა აღნიშული ფართი და დაბეგრა დღე-ით, რომლის ღირებულებამ დღე-ის ჩათვლით შეადგინა 750'000 ლარი (მათ შორის დღე 135'000 ლარი).

### შეფასება:

ყოველწლიურად დასაბეგრ პირს უფლება ჰქონდა ჩათვალა 180'000 ლარის 1/10- დან ჩათვლის უფლებით დასაბეგრი ოპერაციების ხვედრითი წილი, ხოლო 2028 წელს მის მიერ მოხდება დარჩენილ პერიოდზე (3 წელი) ჩასათვლელი თანხის სრულად ჩათვლა (180'000 / 10 x 3) 54'000 ლარი.

## **მაგალითი 8. (ძირითადი საშუალების მიწოდების შემთხვევაში ჩათვლის**

### **მიღების წესი) პირობა:**

დასაბეგრძა პირმა 2021 წლის თებერვალში შეიძინა საოცსე ფართი 590'000 ლარად და სკვ-ის 177-ე მუხლის მე-5 ნაწილის ა)ქვეპუნქტის საფუძველზე (აკმაყოფილებდა აღნიშნულ პირობას) პირველივე საანგარიშო წელს განახორციელა 90'000 ლარის დღგ-ის ჩათვლა.

2028 წელს მან აღნიშნული ფართი გადასცა ორგანიზაციას, რომლის საქმიანობას წარმოადგენს სკოლამდელი აღზრდის ბავშვთა მოვლა-ჰატრონობის მომსახურების გაწევა.

დასაბეგრძა პირმა სკვ-ის 170-ე მუხლის პირველი ნაწილის თ) ქვეპუნქტის მიხედვით არ დაბეგრა დღგ-ით ფართის მიწოდების ოპერაცია.

აღნიშნული ფართს გადაცემამდე დასაბეგრძა პირი სრულად იუნებდა დღგ-ის ჩათვლის უფლებით დასაბეგრძა ოპერაციებში.

### **შეფასება:**

პირველ წელს 90'000 ლარის ჩათვლა მართლზომიერია, 2028 წელს დასაბეგრძა პირის მიერ მოხდება ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის დაკორექტირება და გაუქმებას დაეჭვემდებარება ჩათვლილი დღგ (90'000 / 10 x 3) 27'000 ლარის ოდენობით.

## **მაგალითი 9. (ჩათვლა ნაშთად არსებულ მარაგებზე) პირობა:**

დასაბეგრძა პირი, რომელიც დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2021 წლის 3 იანვარს, ნაშთად ერიცხება 2020 წლის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგები, რომელზეც გააჩნია შესაბამისი ჩათვლის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

### **შეფასება:**

საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად დღგ-ის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის (შესაბამისი ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის) მომენტიდან, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად - დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრძა პირს.

აღნიშნული დებულებებიდან გამომდინარე დასაბეგრძა პირს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტში არსებულ საქონლის ნაშთზე თუ გააჩნია შესაბამისი ჩათვლის დამადასტურებელი დოკუმენტები, მისთვის დღგ-ის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით დასაბეგრძა პირი უფლებამოსილია დადგენილი წესით ჩაითვალოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტში ნაშთად არსებული საქონლის შეძენისას გადახდილი/გადასახდელი დღგ, ამასთან თუ ჩათვლის დოკუმენტს წარმოადგენს საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურა დღგ-ის ჩათვლა უნდა განხორციელდეს არაუგვიანეს 2021 წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდზე წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციით (მათ შორის შესწორებული დეკლარაციით, რომლის წარდგენა შესაძლებელია არაუგვიანეს 2023 წლის 31 დეკემბრისა).

## **მაგალითი 10. (ჩათვლის შეზღუდვა ნაშთად არსებულ მარაგებზე) პირობა:**

დასაბეგრძა პირი, რომელიც დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2021 წლის 3 იანვარს, ნაშთად ერიცხება 2017 წლის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგები, რომელზეც გააჩნია შესაბამისი ჩათვლის დამადასტურებელი საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურები.

### **შეფასება:**

საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად დღგ-ის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის (შესაბამისი ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის) მომენტიდან, ხოლო ამავე

მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად - დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრ პირს.

საგადასახადო კოდექსის 178-ე მუხლის დ) ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა არ ხორციელდება იმ საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურით, რომელშიც ასახული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების კალენდარული წლის დასრულებიდან გასულია 3 წელი. აღნიშნული დებულებებიდან გამომდინარე დასაბეგრ პირს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტში არსებულ საქონლის ნაშთზე თუ გააჩნია შესაბამისი ჩათვლის დამადასტურებელი დოკუმენტები, მისთვის დღგ-ის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან, თუ გასული არ არის ჩათვლის დამადასტურებელ საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურაში ასახული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების კალენდარული წლის დასრულებიდან 3 წელი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე თვაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, ვინაიდან ჩათვლის დოკუმენტს წარმოადგენს 2017 წელს განხორციელებულ ოპერაციებზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურები, დასაბეგრი პირის მიერ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტში ნაშთად არსებულ საქონელზე (გარდა ძირითადი საშუალებებისა) გადახდილი/გადასახდელი დღგ-ის ჩათვლა არამართლზომიერია.

**მაგალითი 11 - დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, საკუთარი წარმოების ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის ჩათვლა.**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 1 აგვისტოს ბრძანება №20532

**პირობა:**

დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებულმა დასაბეგრმა პირმა 2020 წელს დაიწყო კომერციული ფართის (შენობის) მშენებლობა.

შენობის მშენებლობა დასრულდა და ექსპლუატაციაში შევიდა 2021 წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდში.

პირი დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2022 წლის 10 იანვრიდან.

დასაბეგრი პირის მიერ აღნიშნული ფართი მთლიანად გამოიყენება ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც მას აქვს დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება.

**შეფასება:**

საკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 73<sup>1</sup> მუხლის მე-2 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტისა და 73<sup>3</sup> მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია 2022 წელს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან არაუგვიანეს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდისა ჩაითვალოს, ჩათვლის დოკუმენტებთან დაკავშირებული შეზღუდვების გათვალისწინებით, შენობის წარმოებაზე - მშენებლობისას შეძენილ საქონელსა და მომსახურებაზე, გადახდილი დღგ დარჩენილი წლების მიხედვით სრულად (წარმოებისთვის გადახდილი დღგ \*9/10).

**მაგალითი 12. (ავანსის ჩათვლა ძირითადი საშუალების შეძენისას)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974

2021 წლის დეკემბრის თვეში დასაბეგრმა პირმა A-შ პერსონალური კომპიუტერის შეძენის მიზნით ავანსის სახით სრულად გადაურიცხა დასაბეგრ პირ B-ს ანაზღაურების თანხა 5'900 ლარი, რაზეც B-ს მიერ დადგენილი წესით გამოწერილ იქნა საგადასახადო ანგარიშ- თვაქტურა და დაბეგრილ იქნა დღგ-ით კანონმდებლობის შესაბამისად.

B-ს მიერ კომპიუტერის მიწოდება განხორციელდა 2022 წლის იანვრის თვეში.

A-შ პერსონალური კომპიუტერი აღრიცხა ძირითად საშუალებად, რომლის გამოიყენება გამიზნული აქვს როგორც ოპერაციებში რომლის მიხედვითაც მას გააჩნია ჩათვლის

მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებში რომელთან დაკავშირებით ეს უფლება არ აქვს. 2021 წელს A-ს მთლიან ბრუნვაში, ოპერაციების წილი, რომელთა მიმართებაშიც მას გააჩნდა დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება არის:

- **ვარიანტი I** - 90%;
- **ვარიანტი II** - 70%.

დავუშვათ, ორივე ვარიანტის მიხედვით 2022 - 2026 წლებში A-ს მთლიან ბრუნვაში ოპერაციების წილი, რომელთა შესაბამისად მას გააჩნია დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება, არის:

2022	2023	2024	2025	2026
1	2	3	4	5
60%	70%	45%	55%	80%

### შეფასება:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის: 163-ე, 174-ე, 177-ე და 179-ე მუხლების, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 73-ე და 733 მუხლების შესაბამისად

- ორივე ვარიანტში 2021 წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით A უფლებამოსილია ავანსზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე სრულად მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა, ამასთან:

პირველი ვარიანტის მიხედვით ვინაიდან A-ს მიერ 2021 წელს განხორციელებული ოპერაციების ჯამი, რომლებზეც მას არ გააჩნია ჩათვლის უფლება მთლიან ბრუნვაში 20%-ზე ნაკლებია, მას უფლება აქვს სრულად მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა 2022 წლის იანვრის (ძირითადი საშუალების შექმნის) საანგარიშო პერიოდში. თუმცა გამომდინარე იქნება, რომ მის მიერ

ჩათვლა განხორციელებულია ავანსის გადარიცხვის საანგარიშო პერიოდში, დამატებით ჩასათვლელი თანხა არ წარმოიშობა.

ამასთან, A ვალდებულია 2022-2026 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში ამ ძირითადი საშუალების შექმნასთან დაკავშირებით ჩათვლილი დღგ-ის თანხიდან, წლების მიხედვით აღადგინოს (დაირიცხოს) ამ ძირითადი საშუალების იდ ოპერაციებში გამოყენების პროპორციული წილის შესაბამისად გამოანგარიშებული დღგ-ის თანხა, რომლებზეც მას არ გააჩნია ჩათვლის მიღების უფლება, კერძოდ:

წლები	2022	2023	2024	2025	2026	ჯამი
	1	2	3	4	5	
სულ გადახდილი/გადასახდელიდღგ	180	180	180	180	180	900
ჩათვლის უფლების გარეშეოპერაციების პროპორციული წილი მთლიან ბრუნვაში	40%	30%	55%	45%	20%	
აღსადგენიდღგ	72	54	99	81	36	342

**მეორე ვარიანტის მიხედვით** ვინაიდან A-ს მიერ 2021 წელს განხორციელებული ოპერაციების ჯამი, რომელიც მას არ გააჩნია ჩათვლის უფლება მთლიან ბრუნვაში 20%-ზე მეტია, მას ძირითადი საშუალების შეძენის საანგარიშო პერიოდში არ გააჩნია დღგ-ის ჩათვლის უფლება, შესაბამისად 2021 წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდში ავანსად გადახდილი თანხის მიხედვით ჩათვლილი დღგ ექვემდებარება კორექტირებას/აღდგენას 2022 წლის იანვრის (ძირითადი საშუალების შეძენის) საანგარიშო პერიოდში.

ამასთან, A უფლებამოსილია 2022 - 2026 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში ამ ძირითადი საშუალების შეძენასთან დაკავშირებით ჩასათვლელი დღგ-ის თანხიდან, წლების მიხედვით ჩაითვალოს ამ ძირითადი საშუალების ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროცენტიული წილის შესაბამისად გამოანგარიშებული დღგ-ის თანხა, კერძოდ:

წლები	2022	2023	2024	2025	2026	ჯამი
	1	2	3	4	5	
სულ გადახდილი/გადასახდელიდღგ	180	180	180	180	180	900
ჩათვლის უფლების მქონეოპერაციების პროპორციული წილი მთლიან ბრუნვაში	60%	70%	45%	55%	80%	
ჩასათვლელიდღგ	108	126	81	99	144	558

## დანართი № 06

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 28 აპრილის ბრძანება №13200

### მომსახურების გაწევის ადგილი

#### შესავალი

მომსახურების გაწევის ადგილის მარეგულირებელი წესები, მათ შორის შემთხვევები, როდესაც მომსახურების გაწევის ადგილი განისაზღვრება განსხვავებული წესით მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1621 მუხლში და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XVI<sup>3</sup> თავში.

#### ნაწილი 01. ზოგადი ნაწილი

##### მაგალითი 1. (მომსახურების გაწევის ადგილი - საშუამავლო მომსახურება / მომსახურების გადაყიდვა B2B)

###### პირობა:

ავსტრიაში დაფუძნებული დასაბეგრი პირი AU უკვეთავს საქართველოში დაფუძნებულ დასაბეგრ პირ GE-ს ტვირთის გადაზიდვას მარშუტით მაღმიო (შვედეთი) -კიშის კუნძულები (ირანი) (ანაზღაურების თანხა - 100'000 აშშ დოლარი).

თავის მხრივ აღნიშნულ გადაზიდვის მომსახურებას GE ავალებს ასევე საქართველოში დაფუძნებულ GE1-ს, რაშიც უნაზღაურებს 90'000 აშშ დოლარს.

- **ვარიანტი I:** GE მოქმედებს თავისი სახელით და AU-ს დავალებით და ისე ახდენს ტვირთის გადაზიდვას;
- **ვარიანტი II:** GE მოქმედებს, როგორც შუამავალი და AU-ს სახელით და დავალებით აფორმებს კონტრაქტს GE1-თან, რაშიც იტოვებს საკომისიო ანაზღაურების სახით 10'000 აშშ დოლარს;

#### **შეფასება:**

**პირველი ვარიანტის** მიხედვით სსკ-ის 160<sup>1</sup>-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად GE განიხილება გადაზიდვის მომსახურების მიღებად და ამ მომსახურების გამწევად, შესაბამისად GE1-ის მიერ GE- სთვის გაწეული მომსახურების ადგილს სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად წარმოადგენს (მიღების ადგილი) საქართველო, ხოლო GE-ს მიერ AU-სთვის გაწეული მომსახურების ადგილს (ასევე მიღების ადგილი) - ავსტრია

**მეორე ვარიანტის** მიხედვით GE1-ის მიერ AU-სთვის მომსახურების გაწევის ადგილი სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით იქნება ავსტრია, ასევე GE-ს მიერ საშუამავლო მომსახურების გაწევის ადგილი ამავე ნაწილის მიხედვით ავსტრიაა.

### **ნაწილი 02. საშუამავლო მომსახურების გაწევა არადასაბეგრ პირზე**

#### **მაგალითი 1. (შუამავლები B2C)**

##### **პირობა:**

ბათუმში საზატვეულო აგარავის მთვლობელი არადასაბეგრი ფიზიკური პირი შუამავლს საკომისიო ანაზღაურების სანაცვლოდ ავალებს, რომ მან მოიძოს კომპანია, რომელიც უზრუნველყოფს მისი პირადი ნივთების გადაზიდვას/ტრანსპორტირებას მის საკუთარ სახლში, რომელიც მდებარეობს:

- ვარიანტი I: თბილისში, ან
- ვარიანტი II: ერევანში.

**შენიშვნა:** საქართველოს ტერიტორიაზე გასავლელი მანძილი შეადგენს - 400 კმ-ს, ხოლო სომხეთის ტერიტორიაზე - 200 კმ.

##### **შეფასება:**

პირველ ვარიანტში სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-5 და მე-10 ნაწილების მიხედვით დაფუძნების ადგილის მიუხედავად, შუამავლის მიერ გაწეული საშუამავლო მომსახურების გაწევის ადგილი არის საქართველო რადგან საქონლის გადაზიდვის/ტრანსპორტირების მომსახურების (ძირითადი ოპერაციის) გაწევის ადგილი არის ადგილი მანძილის პროპორციულად, რომელიც მთლიანად საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული;

მეორე ვარიანტში ვინაიდან სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით საქონლის გადაზიდვის/ტრანსპორტირების ძირითადი ოპერაცია იბეგრება საქართველოსა და სომხეთში მანძილის პროპორციულად, საშუამავლო მომსახურების გაწევის ადგილიც სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით იქნება როგორც საქართველოს ისე სომხეთის ტერიტორიაზე, გადაზიდვის/ტრანსპორტირების მანძილის პროპორციულად. ანუ, საკომისიოს 2/3 ექვემდებარება საქართველოში დაბეგვრას.

### **ნაწილი 03. უძრავ ნივთთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593

#### **მაგალითი 1. (დასაწყობების და შენახვის მომსახურება)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593

##### **პირობა:**

საქართველოში დაფუძნებულ დასაბეგრ პირს ქალაქ თოთმის გააჩნია უძრავი ქონება,

რომელიც განკუთვნილია ტვირთის (საქონლის) დასაწყობების და შენახვის მომსახურებისათვის.

აღნიშნულ ფართებში ხორციელდება შემდეგი სახის მომსახურების გაწევა:

1. ღია და დახურული სასაწყობე ფართების მეშვეობით დასაბეგრი პირი ახორციელებს ტვირთების შენახვის და მოვლის მომსახურებას, ასევე სხვა დამხმარე მომსახურებას, როგორიცაა დატვირთვა, ჩამოტვირთვა, აწონვა, დათასოება და ა.შ.;
2. საქონლის დასაწყობებისა და შენახვის მიზნით, დასაბეგრი პირი მომხმარებელს გამოუყოფს იზოლირებულ ფართებს, რომლებიც განკუთვნილია ამ მომხმარებლის მიერ ცსკლუზიური გამოუწევისათვის.

### შეფასება:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 162<sup>1</sup> მუხლის მიზნებისათვის, უძრავ ნივთთან დაკავშირებულ მომსახურებად მიიჩნევა საქონლის შენახვის მომსახურება, რომლის დროსაც უძრავი ქონების განსაზღვრული ნაწილი გამოყოფილია მომხმარებლის ცსკლუზიური გამოუწევისათვის. აქედან გამომდინარე:

- 1) პირები შემთხვევაში, დასაწყობების და შენახვის, ასევე სხვა დამხმარე მომსახურების ნაწილში, მომსახურების გაწევის ადგილი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

162<sup>1</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად. ამდენად:

- თუ მომსახურების მიმღები წარმოადგენს დასაბეგრ პირს, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მომსახურების მიმღები არის დაფუძნებული. ამასთანავე, თუ მომსახურების გაწევა ხორციელდება მომსახურების მიმღების ფიქსირებული დაწესებულებისათვის, რომელიც არ ძებარეობს იქ, სადაც მომსახურების მიმღებია დაფუძნებული, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ფიქსირებული დაწესებულების მდებარეობის ადგილი; თუ მომსახურების მიმღები არ არის დასაბეგრი პირი, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მომსახურების გამწევი (დასაბეგრი პირი) არის დაფუძნებული, კერძოდ - საქართველო.
- 2) იმის გათვალისწინებით, რომ ძებორე შემთხვევაში, დასაბეგრი პირის მიერ გაწეული მომსახურება განიხილება უძრავ ნივთთან დაკავშირებულ მომსახურებად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-4 ნაწილის გათვალისწინებით, მომსახურების გაწევის ადგილად ნებისმიერ შემთხვევაში განიხილება უძრავი ნივთის ადგილსამყოფელი - ამ შემთხვევაში, საქართველო.

### **ნაწილი 04. ლონისძიებაზე დასწრებასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459**

#### **მაგალითი 1. (სემინარის ჩატარება)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459

#### **პირობა:**

დასაბეგრი პირი მოწვეული პროფესორის მეშვეობით საქართველოს ტერიტორიაზე ატარებს სამეცნიერო ხასიათის სემინარს, ანაზღაურების სანაცვლოდ, ამ მიზნით შესაბამისი აღჭურვილობის ქონებაზე დარბაზში. ლონისძიებაზე გათვალისწინებულია, როგორც ფიზიკური დასწრება, სადაც შესაბამისი საფასურის სანაცვლოდ დასწრება შეუძლიათ, როგორც დასაბეგრ, ისე არადასაბეგრ პირებს, ისე ინტერნეტის მეშვეობით - ონლაინ.

#### **შეფასება:**

ლონისძიებაზე ფიზიკური დასწრების ნაწილში მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება საქართველო, ანუ ადგილი, სადაც ეს ლონისძიება ფაქტობრივად ხორციელდება, მიუხედავად იმისა, მომსახურების მიმღებს წარმოადგენს დასაბეგრი პირი, თუ არა, სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-6 და მე-7 ნაწილების შესაბამისად, ხოლო

#### **ონლაინ გაწეული მომსახურების ნაწილში:**

თუ მომსახურების მიმღები არადასაბეგრი პირია, მომსახურების გაწევის ადგილად

განიხილება, საქართველო ანუ ადგილი, სადაც ეს ორნისძიებები ფაქტობრივად ხორციელდება, სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, ხოლო თუ მომსახურების მიმღები დასაბეგრი პირია, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მომსახურების მიმღები არის დაფუძნებული, ამასთანავე, თუ მომსახურების გაწევა ხორციელდება მომსახურების მიმღების ფიქსირებული დაწესებულებისთვის, რომელიც არ მდებარეობს იქ, სადაც მომსახურების მიმღებია დაფუძნებული, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ფიქსირებული დაწესებულების მდებარეობის ადგილი, სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის ა) ქვეყუნქტის შესაბამისად.

**შენიშვნა:** დასაბეგრ პირზე ონლაინ გაწეულ მომსახურებასთან მიმართებაში სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-7 ნაწილი არ გამოიყენება, რადგან ადგილი არ აქვს ორნისძიებაზე შესვლის/დაშვების (ფიქსირი დასწრება) უფლების გადაცემას.

## დანართი № 07

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 28 აპრილის ბრძანება №13200

## ცალკეული საქონლის მიწოდების სპეციალური სქემა

### შესავალი

ცალკეული საქონლის მიწოდების სპეციალური სქემა გამოიყენება მეორადი ნივთების, ხელოვნების ნიმუშების, საკოლექციო ნივთების და ანტიკარიატის მიწოდების ოპერაციებთან მიმართებაში, თავის მხრივ, მეორადი ნივთების ცნება განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლში. რაც შეეხება დაბეგვრის წესს, აღნიშნული რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161<sup>2</sup> მუხლით, ხოლო სპეციალური სქემის გამოიყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს ინფორმირების წესს, აგრეთვე ხელოვნების ნიმუშების, საკოლექციო და ანტიკარული ნივთების სახეებს, რომელთა მიწოდება შესაძლებელია დაიბეგროს სპეციალური სქემის მიხედვით, განსაზღვრულია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის №III-19<sup>3</sup> დანართში და ამავე ინსტრუქციის XVI<sup>2</sup> თავში.

### მაგალითი 1. (მეორადი ნივთები - არადასაბეგრი პირისგან შეძენა) პირობა:

დასაბეგრი პირი, რომელიც შემოსავლების სამსახურში რეგისტრირებულია სპეციალური სქემით მოსარგებელების დასაბეგრი დილერების რეესტრში და შესაბამისად წარმოადგენს დასაბეგრ დილერს, არადასაბეგრი ფიქსირი პირისგან 2021 წლის მარტის თვეში ყიდულობს ექსპლუატაციაში ნამყოფ სატვირთო ავტომობილს 20'000 ლარად, რომლის რეალიზაციასაც ახდენს 22'000 ლარად 2021 წლის მაისში.

### შეფასება:

აღნიშნულ ოპერაციაზე გავრცელდება სპეციალური სქემის წესები. შესაბამისად, დასაბეგრი პირი ვალდებულია არაუგვიანეს 2021 წლის 15 ივნისისა მაისის საანგარიშო პერიოდის დღე-ის დეკლარაციასთან ერთად საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ინფორმაცია მის მიერ სპეციალური სქემით დაბეგრილი ოპერაციების შესახებ, სადაც ასახავს სატვირთო ავტომობილის შესყიდვის და გაყიდვის ფასს, რა დროსაც:

- დღე-ით დასაბეგრი თანხა დღე-ის ჩათვლით ( $22'000 - 20'000 = 2'000$ ; და
- გადასახდელი დღე -  $2'000 / 1,18 \times 0.18 = 305.08$  ლარი

გაანგარიშებული დღე ინფორმაციიდან ავტომატურად გადავა დეკლარაციის დასაბეგრი ოპერაციების დანართის შესაბამის გრაფიაში და მონაწილეობას მიიღებს დღე-ის გაანგარიშებაში, როგორც დარიცხული დღე-ის თანხის ნაწილი.

### მაგალითი 2. (მეორადი ნივთები - დასაბეგრი პირისგან გათავისუფლებული

## **ოპერაციის ფარგლებში შეძენა)**

### **პირობა:**

დასაბეგრი დილერი ყიდულობს საფინანსო ინსტიტუტისგან მეორად კომპიუტერს, რომელიც ბანკის მიერ გამოიყენებოდა მხოლოდ გათავისუფლებულ ოპერაციებში, შესაბამისად ბანკის მიერ კომპიუტერის მიწოდება გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე სსკ-ის 171-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად.

### **შეფასება:**

დასაბეგრი დილერი ამ კომპიუტერის რეალიზაციისას გამოიყენებს სპეციალური სქემის წესებს და მის მიერ ანგარიშგება მოხდება მაგალითი 1-ში (მეორადი ნივთები - არადასაბეგრი პირისგან შეძენა) დაფიქსირებული პროცედურების და განგარიშების ანალოგიურად.

### **დანართი №08**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 17 ივნისის ბრძანება №19593](#)

### **მომსახურების გაწევა**

#### **შესავალი**

მომსახურების გაწევის ცნება, ანაზღაურების სანაცვლოდ მომსახურების გაწევად განხილული ცალკეული ოპერაციები, და ოპერაციები, რომლებიც არ განიხილება ანაზღაურების სანაცვლოდ მომსახურების გაწევად, განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1601 მუხლით.

#### **მაგალითი 1. (მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა საკუთარი საქმიანობის მიზნის განსხვავებული მიზნით)**

### **პირობა:**

ტაქსების კომპანიის დამთუძნებლის მეუღლე უსასყიდლოდ სარგებლობს ამ კომპანიის ტაქსის მომსახურებით, კერძოდ, ერთ-ერთი ტაქსი მას ემსახურება სახლიდან სამსახურში და პირიქით, ტრანსპორტირებით ერთი თვის განმავლობაში (22 სამუშაო დღე). ამ დროს, მოცემული დავალების შესრულებისათვის 1 დღის განმავლობაში:

- ჯამური მანძილი შეადგენს 30 კილომეტრს;
- ტრანსპორტირების სტანდარტული ფასია 32 ლარი დღგ-ის გარეშე;
- საჭირო დრო შეადგენს საშუალოდ 1,5 საათს;
- ავტომობილის ხარჯი შეადგენს 0,4 ლარს 1 კმ-ზე;
- ტაქსის მძღოლის ანაზღაურება შეადგენს საათში 15 ლარს.

### **შეფასება:**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160<sup>1</sup> მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის და 164-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად:

- ანაზღაურების სანაცვლოდ მომსახურების გაწევად განიხილება დასაბეგრი პირის მიერ მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა საკუთარი საქმიანობის მიზნისგან განსხვავებული მიზნით, ხოლო
- დასაბეგრი თანხა არის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯის ღირებულება.

**მოცემულ შემთხვევაში, საანგარიშო პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება ავტომობილსა და მძღოლის ანაზღაურებაზე გაწეული დანახარჯების ჯამით, რაც შეადგენს:  $22 \times (30 \times 0.4 + 15 \times 1.5) = 759$  ლარი.**

#### **მაგალითი 2. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით ფინანსური აქტივის (წილის) რეალიზაცია აუქციონის წესით**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2023 წლის 13 დეკემბრის ბრძანება №31922

ପ୍ରକାଶକା:

ინდ. მეწარმედ რეგისტრირებულ ფიზიკურ პირს წარმოეშვა ფულადი ვალდებულება, რომელის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში, ხორციელდება მცს A-ს კაპიტალში, მისი კუთვნილი 30%-იანი წილის რეალიზაცია აუცილებელი იქნება.

ଶ୍ରୀକୃଷ୍ଣାମୁଖ:

საკ-ის 161<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა)

გადახდევინების მიზნით **საქონლის** აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია (მიწოდება) იბეგრება დღგ-ით ამ მუხლის შესაბამისად, ხოლო ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხის პირის (საქონლის მესაკუთრის) სახელით ბიუჯეტში გადახდას უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი;

საკუთრივ 1601 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეყუნტის შესაბამისად, მომსახურების გაწევა არის ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. მომსახურების გაწევად ასევე განიხილება არამატერიალური ქონების გადაცემა.

სსკ-ის მე-15 ბუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს კაპიტალში წილები, ხოლო ამავე ბუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფინანსურ ძოძსახურებად/ოპერაციად განიხილება კაპიტალში წილის შექნასთან, მიმოქცევასთან ან/და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის, მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა.

წილი, რომელიც წარმოშობს სამეწარმეო საზოგადოებაში დივიდუნდის მიღების უფლებას, არის ფინანსური ინსტრუმენტი, ხოლო მისი რეალიზაციის მიმართ გამოიყენება ფინანსური ოპერაციის ძარებული ინჟინირებელი ნორმა, კერძოდ, სსკ-ის მე-15 მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეყუნქტი, რომლის თანახმად, კაპიტალში წილების შეძენასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან დაკავშირებული ოპერაციები მიეკუთვნება ფინანსური ოპერაციას. ამდენად, წილი არ განიხილება როგორც საქონელი და მისი აუქციონის წესით რეალიზაციის შემთხვევაზე არ გავრცელდება სსკ-ს სსკ-ის 161<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებული ნორმა. ამასთან, სსკ-ის 171-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ფინანსური ოპერაციები/ფინანსური მომსახურება გათავისუფლებულია დღე-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე.

დანართი №09

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2021 წლის 15 ნოემბრის ბრძანება №35459

## საქონლის მიწოდება

ଶ୍ରୀଶାକୁଳୀ

საქონლის მიწოდების ცნება, ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად განხილული ცალკეული ოპერაციები, და ოპერაციები, რომლებიც არ განიხილება ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად, განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლით.

### **მაგალითი 1. (ბონუსების დაპერვრა)**

შეთანხმების თანახმად მიმწოდებელი დასაბეგრი პირი „A“ (საბითუმო მიმწოდებელი) მიმწოდებულ დღგ-ის 18%-ით დასაბეგრ პროდუქციაზე მყიდველ ასევე დასაბეგრ პირ „B“-ს (დისტრიბუტორი) სთავაზობს 20%-იან ფასდაკლებას, თუ B-ს მხრიდან ამ პროდუქციის შეძლებომი რეალიზაციის მაჩვენებელი მიაღწევს გარკვეულ რაოდენობას, ან თუ B-ს მხრიდან განხორციელდება სხვადასხვა აქტივობები (მაგ. A-ს პროდუქციის თვალსაჩინო

ადგილას განთავსება და ა.შ.) A-ს პროდუქციის რეალიზაციის წახალისების მიზნით. A-ს მიერ B-ზე გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურა 118'000 ლარზე, ხოლო თუ B - დაკმაყოფილებს ხელშეკრულებით განსაზღვრულ ფასდაკლების პირობებს: ფასდაკლებულ თანხას 23'600 ლარს A „ბონუსის საბით“ ურიცხავს B-ს ანგარიშზე, ან აღნიშნული თანხით იძირებს მოთხოვნას B-ს მიმართ;

**ვარიანტი I:** A - ს მიერ ფასდაკლებულ თანხასთან მიმართებაში გამოიწერება კორექტირების ანგარიშ-თაქტურები და შესაბამისად ბონუსის ანაზღაურების ან მოთხოვნის შემცირების საანგარიშო პერიოდში/პერიოდებში 20'000 ლარით შემცირებულია დასაბეგრი ოპერაციის თანხა, შესაბამისად B-სთვის 3'600 ლარით - ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა.

**ვარიანტი II:** მხარეების მიერ B-ს აქტივობები - პროდუქციის რეალიზაციის გაზრდის მიზნით დაკმაყოფილებულია მომსახურების გაწევად A-ს მიმართ და ბონუსის თანხის ანაზღაურების ან მოთხოვნის შემცირების საანგარიშო პერიოდში/პერიოდებში B-ს მიერ A-ს მიმართ გამოწერილია მომსახურების გაწევის დამადასტურებლად ანგარიშ-თაქტურა, რომლის საფუძველზე დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შეადგენს 20'000 ლარს, ხოლო დარიცხული დღგ-ის თანხა 3'600 ლარს.

### შეფასება

სსკ-ის 160-ე მუხლის პირველი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით საქონლის მიწოდებად განიხილება საქონლის გადაცემა ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლის მიხედვით საკომისიო ანაზღაურება ხორციელდება საქონლის შეძენის ან გაყიდვის შემთხვევაში. სსკ-ის 160<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით მომსახურების გაწევა არის ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით, საკუთარი სახელით მოქმედ დასაბეგრ პირზე ანაზღაურების სანაცვლოდ რეალიზაციის მიზნით საქონლის გადაცემა, მიუხედავად იმისა ამ პირზე გადადის თუ არა ამ საქონლის საკუთრების უფლება, განიხილება საქონლის მიწოდებად და არა საქონლის მიმღების მიერ მიმწოდებლისთვის მომსახურების გაწევად, შესაბამისად მოცემულ შემთხვევაში, B-ს მიერ მიღებული საქონლის რეალიზაციის მიზნით განხორციელებული ქმედებები წარმოადგენს A-ს მიერ B-სთვის საქონლის მიწოდების ოპერაციის შემადგენელ ნაწილს და შესაბამისად თუ ამ ქმედებისათვის A ანაზღაურებს თანხას, ან იძირებს მოთხოვნას, აღნიშნული წარმოადგენს ანაზღაურების შემცირებით გამოწვეულ კორექტირების გარემოებას.

### ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე:

პირველ ვარიანტში მხარეების ქმედება მართლზომიერია; მეორე ვარიანტში, მიუხედავად იმისა, რომ მხარეებს კორექტირების გარემოება შეფასებული აქვთ ანაზღაურების სანაცვლოდ გაწეულ მომსახურების ოპერაციად, იმის გათვალისწინებით, რომ განხორციელებული საქონლის მიწოდების ოპერაცია სრულად იბეგრება დღგ-ით და ასევე მხარეების მიერ მომსახურების გაწევაც წარმოადგენს დღგ-ის 18%- ით დასაბეგრ ოპერაციას, აღნიშნული ოპერაციის მომსახურების გაწევად დაკმაყოფილება, პირველ ვარიანტთან შედარებით არ ცვლის მხარეების საგადასახადო ვალდებულებას, შესაბამისად სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით ოპერაცია გადაკმაყოფილებას არ ექვემდებარება.

**მაგალითი 2. (მშენებარე საცხოვრებელი ფართის გადაყიდვისას დღგ-ს ნაწილში შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები).**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2023 წლის 13 დეკემბრის ბრძანება №31922](#)

### ფაქტობრივი გარემოება

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულმა სამშენებლო კომპანიამ „A“

**საწარმოსთან (მყიდველთან) გააფორმა ნასყიდობის ხელშეკრულება**

**საცხოვრებელ ბინაზე.** საცხოვრებელი ბინა „A“ საწარმოს უნდა ჩააბაროს

ესპლუატაციაში შესვლის მდგრადულებაში, რომლის ღირებულება დღგ-ის ჩათვლით

118 000 ლარია.

**2022 წლის 8 თებერვალს** მშენებარე საცხოვრებელ ბინაზე „A“ საწარმოს საკუთრების უფლება რეგისტრირებულ იქნა მარეგისტრირებულ ორგანოში.  
„A“ საწარმოს მიერ, საცხოვრებელი ბინის (მშენებარე) ღირებულების ნაწილი 70 800 ლარი ავანსის სახით (ღირებულების 60%), ანაზღაურებულ იქნა იმავე (თებერვლის) თვეში. დარჩენილი ნაწილის (47 200 ლარის) გადახდა უნდა განხორციელდეს ექსპლუატაციაში მიღების შემდეგ. 2023 წლის სექტემბრის თვეში საცხოვრებელი ბინა (მშენებარე) „A“ საწარმოს მიერ გაიყიდა „B“ საწარმოზე 147 500 ლარად, მ.შ დღგ-22 500 ლარი. ამასთან, სამშენებლო კომპანიისათვის კონტრაქტით გათვალისწინებული დარჩენილი თანხის - 47 200 ლარის გადახდის ვალდებულება დაუკისრა „B“ საწარმოს. შესაბამისად, „A“ საწარმომ „B“ საწარმოსაგან მიიღო 100 300 ლარი (147 500 ლარი - 47 200 ლარი). საცხოვრებელ ბინაზე (მშენებარე) საწარმოს საკუთრების უფლება რეგისტრირებულ იქნა მარეგისტრირებულ ორგანოში.

2023 წლის დეკემბერში საცხოვრებელი ბინა შევიდა ექსპლუატაციაში და შეთანხმებისამებრ „B“ საწარმოს მიერ დაითარა „A“ საწარმოს სამშენებლო კომპანიის მიმართ არსებული ვალდებულების დარჩენილი თანხა - 47 200 ლარი.

### **მარეგულირებელი საკანონდებლო ნორმები:**

#### **საქართველოს საგადასახადო კოდექსის:**

##### **- 160-ე მუხლის:**

**პირველი ნაწილის** მიხედვით, საქონლის მიწოდება არის მატერიალური ქონების განკარგვაზე მესაკუთრის უფლების გადაცემა.

**მე-5 ნაწილის** შესაბამისად, თუ უძრავი ნივთის შემძენზე საკუთრების უფლება მარეგისტრირებულ ორგანოში მშენებარე ობიექტზე დარეგისტრირდა, ამ ნივთის მიწოდებასთან დაკავშირებით მისი მიმწოდებლის მიერ გაწეული სამშენებლო, სამონტაჟო ან/და სარემონტო მომსახურება უძრავი ნივთის მიწოდების ნაწილად განიხილება.

##### **-163-ე მუხლის:**

**პირველი ნაწილის** თანახმად, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის მომენტში, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

**მე-2 ნაწილის** შესაბამისად, თუ თანხა სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურებულია საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე, ანაზღაურებული თანხის შესაბამისი დღგ-ის გადახდა ხორციელდება ანაზღაურების თანხის გადახდის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

**მე-6 ნაწილის „დ“** ქვეპუნქტის მიხედვით, თუ არ დადგა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობა, ამ კოდექსის 160-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება უძრავი ნივთის ექსპლუატაციაში მიღების მომენტში.

#### **შეფასება:**

**2022 წლის თებერვალში** - სამშენებლო კომპანიის მიერ საცხოვრებელი ბინის (მშენებარე) საკუთრების უფლების გადაცემის (საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია) საანგარიშო პერიოდში:

- სამშენებლო კომპანიის მიერ დღგ-

ით დაბეგვრას დაქვემდებარა საცხოვრებელი ბინის

(მშენებარე) ღირებულების ანაზღაურებული ნაწილი - 60 000 ლარი (დღგ-ის გარეშე), შესაბამისად, აღნიშნულ მიწოდებაზე მას უფლება აქვს გამოწეროს ავანსის სათ-ი დღგ-ის თანხით - 10 800 ლარი.

„A“ საწარმოს უფლება აქვს დადგენილი წესით ჩაითვალოს სამშენებლო კომპანიის მიერ გამოწერილი ავანსის სათ-ით კუთვნილი დღგ - 10 800 ლარი. 2023

**წლის სექტემბერში** - „B“ საწარმოსათვის საცხოვრებელი ბინის (მშენებარე) საკუთრების უფლების გადაცემის (საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია) საანგარიშო პერიოდში:

- „A“ საწარმოს მიერ დღგ-ით დაბეგვრას ექვემდებარება „B“ საწარმოსათვის საცხოვრებელი ბინის (მშენებარე) მიწოდების თანხა (დღგ-ის გარეშე) 125 000 ლარი, შესაბამისად აღნიშნულ მიწოდებაზე მას უფლება აქვს გამოწეროს საფ-ი დღგ-ის თანხით - 22 500 ლარი (125 000 ლარის 18%).

- B“ საწარმოს უფლება აქვს დადგენილი წესით ჩაითვალოს აღნიშნულ თანხაზე გამოწერილი საფ-ით კუთვნილი დღგ - 22 500 ლარი.

**2023 წლის დეკემბერში** - საცხოვრებელი ბინის ექსპლუატაციაში შესვლის საანგარიშო პერიოდში:

- სამშენებლო კომპანიის მიერ „A“ საწარმოსთან მიმართებით გამოწერილი იქნება მიწოდების საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურა 118 000 ლარზე დღგ-ის ჩათვლით, რომლის განაშოვაც მოხდება თებერვლის თვის ავანსის საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურის გათვალისწინებით.

- „A“ საწარმოს უფლება აქვს სამშენებლო კომპანიის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურის საფუძველზე დადგენილი წესით ჩაითვალოს დღგ - 7 200 ლარი (18 000 ლარი - 10 800 ლარი).

### **მაგალითი №3 (საგარანტიო ვალდებულება)**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 12 თებერვლის ბრძანება №2681](#)

#### **პირობა:**

დასაბეგრი პირი A წარმოადგენს დასაბეგრი პირი B-ს მიერ წარმოებული კომპიუტერული ტექნიკის საცალო მიმწოდებელს საქართველოს ტერიტორიაზე. მათ შორის არსებული ხელშეკრულების მიხედვით რეალიზებულ პროდუქციაზე ვრცელდება მწარმოებელი - დასაბეგრი პირი B-ს გარანტია.

A-ს გათვორმებული აქვს ხელშეკრულება დასაბეგრ პირ C-სთან კომპიუტერული ტექნიკის შეკეთებაზე, იმ შემთხვევაში თუ აღმოაჩნდება წუნი.

A-ს მიერ მომხმარებელზე მიწოდებულია პერსონალური კომპიუტერი 5900 ლარად, რომელსაც აღმოაჩნდა წუნი. აღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე გავრცელდა გარანტიის პირობები და კომპიუტერი დაუკვემდებარა:

**ვარიანტი I:** შეკეთებას, რომელიც განახორციელა C-მ 1180 ლარად (შეიცვალა დედაპლატა);

**ვარიანტი II:** ახალი კომპიუტერით ჩანაცვლებას, დამატებითი ანაზღაურების გარეშე. ორივე ვარიანტში გარანტიის ფარგლებში გაწეული ხარჯები აანაზღაურა მწარმოებელმა - B-მ.

#### **შეფასება:**

A-ს მიერ მომხმარებელზე პერსონალური კომპიუტერის მიწოდება დაიბეგრება დღგ-ით (დღგ-900 ლარი);

**პირველ ვარიანტში** C-ს მიერ A-ზე გაწეულია კომპიუტერის შეკეთების მომსახურება, რომელიც წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას (დღგ - 180 ლარი).

A უფლებამოსილია განახორციელოს დღგ-ის ჩათვლა 180 ლარის ოდენობით.

**მეორე ვარიანტში** მომხმარებელზე რეალიზებული წუნდებული კომპიუტერის ახალი კომპიუტერით ჩანაცვლება არ წარმოადგენს დამატებით დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, რადგან აღნიშნული მიწოდება გამომდინარეობს საგარანტიო ვალდებულებიდან და მისი ღირებულება ასახულია მომხმარებელზე წუნდებული კომპიუტერის რეალიზაციასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებაში.

**ნაწილი 02. საქონლის ფაქტობრივი გადაცემა იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი ხელშეკრულებით, გამოსყიდვის პირობით.**

## **შესავალი**

### **1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის**

1.1. 160-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქონლის თაქტობრივი გადაცემა იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი ხელშეკრულებით, გამოსყიდვის პირობით, განიხილება საქონლის მიწოდების ოპერაციად. მოცემულ შემთხვევაში, თუ ადგილი არ აქვს თანხის სრულად ან ნაწილობრივ წინასწარ ანაზღაურებას, აღნიშნული ოპერაცია, საკ-ის 163-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ით იბეგრება საქონლის თაქტობრივად გადაცემის მომენტში, ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება საკ-ის 164-ე მუხლის პირველი ნაწილით და მე-5 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით, რომლის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა არის საქონლის მიწოდების სანაცვლოდ მიღებული/მისაღები ანაზღაურება დღგ-ის გარეშე, ამ საქონლის თასთან პირდაპირ დაკავშირებული სუბსიდიის ჩათვლით, გარდა ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სარგებლის თანხისა.

**შენიშვნა:** „იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი ხელშეკრულება გამოსყიდვის პირობით“ გულისხმობს, რომ მოვლენათა ნორმალური განვითარების შემთხვევაში ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა საქონლის მიმღებზე ხორციელდება ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გადასახდელების სრული გადახდის, ან დამატებით ამ საქონლის ნარჩენი ლირებულების (რომელიც როგორც წესი ატარებს უმნიშვნელო/სიმბოლურ ხასიათს) გადახდის შემთხვევაში;

გამოსყიდვის პირობად ასევე განიხილება:

თუ იჯარის ხელშეკრულების მიხედვით ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა დამოვიდებულია მოიჯარის ნებაზე ან/და მის მიერ დამატებით პირობის შესრულებაზე და ამ უფლების გამოყენება მოიჯარისთვის წარმოადგენს ეკონომიკური თვალსაზრისით ერთადერთ რაციონალურ გადაწყვეტილებას;

თუ ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით გადაცემული საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული უკელა მნიშვნელოვანი რისკი და უკონომიკური სარგებელი გადაცემულია საქონლის მიმღებზე და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო გადასახდელების მიმდინარე ლირებულება პრაქტიკულად იდენტურია გადაცემის მომენტში ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის საბაზრო თასის.

1.2. 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა და, შესაბამისად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა კორექტირდება, თუ შეიცვალა ის გარემოებები/თაქტორები, რომელთა საფუძველზეც დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს განისაზღვრა დღგ-ით დასაბეგრი თანხა. ამავე კოდექსის 73-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია, რომელიც დაბეგვრას ექვემდებარება, საქართველოს ეროვნულ ვალუტაზე გადაიანგარიშება შემდეგი თანამიმდევრობით:

ა) ოპერაციის განხორციელების დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ შესაბამისი უცხო ქვეყნის ვალუტის მიმართ განსაზღვრული ლარის ოფიციალური გაცვლითი კურსის არსებობის შემთხვევაში – ამ კურსით;

ბ) ოპერაციის განხორციელების დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ შესაბამისი უცხო ქვეყნის ვალუტის მიმართ განსაზღვრული ლარის ოფიციალური გაცვლითი კურსის არარსებობის შემთხვევაში – საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭოს მიერ დადგენილი წესით განსაზღვრული კურსით.

ამდენად, თუ საკ-ის 160-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ხელშეკრულების დადგენილ ვადაზე ადრე შეწყვეტის შედეგად ან სხვა მიზეზით ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საქონელზე საკუთრების უფლება მიმღებს არ გადაცემა (საქონელი უბრუნდება მიმწოდებელს), სახეზე იქნება

## საგადასახადო კოდექსის

179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების გარემოება, რა დროსაც, განსახილველი ოპერაცია დაკალითირდება ქონების დროებით სარგებლობაში გადაცემის მომსახურების გაწევად. ამ შემთხვევაში, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 164-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი წესით, ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი თანხის კორექტირების დრო ქნება კორექტირების გარემოების დადგომის (ხელშეკრულების შეწყვეტის) მომენტი.

## 2. გამოყენებული ტერმინები:

წინამდებარე დანართში გამოყენებული ტერმინები განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით, საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2019 წლის 5 თებერვლის №18/04 ბრძანებით დამტკიცებული

„საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 576-ე მუხლის მიზნებისათვის ლიზინგის წლიური ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის, საკომისიოს, ფინანსური ხარჯის, პირგასამტკებლოს ან/და ნებისმიერი ფორმის ფინანსური სანქციის გამოთვლის წესითა“ და სხვა შესაბამისი საკანონმდებლო აქტებით, კერძოდ:

**ა) ლიზინგი** – ლიზინგი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, თუ ლიზინგის საგანი არის ამორტიზაციას დაკვემდებარებული აქტივი. ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, ლიზინგის ხელშეკრულებით ლიზინგის გამცემი ვალდებულია ლიზინგის მიმღებს სარგებლობაში გადასცეს განსაზღვრული ქონება ხელშეკრულებით დათქმული ვადით, ამ ქონების შესყიდვის უფლებით ან ასეთი უფლების გარეშე, ხოლო ლიზინგის მიმღები ვალდებულია გადაიხადოს საზღაური დადგენილი პერიოდულობით, ამავე კოდექსის 576-ე - 5808 მუხლებით გათვალისწინებული დებულებების დაცვით;

**ბ) ლიზინგთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯი** – არის ხარჯი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ მოთხოვნილია ლიზინგის გამცემის მიერ და წარმოადგენს ლიზინგის მიმღების მიერ ლიზინგის საგნის მიღების, შენარჩუნების, ასევე, ლიზინგის ხელშეკრულების შესაბამისად, ლიზინგის საგნის ლიზინგის მიმღების საკუთრებაში გადაცემასთან ან ლიზინგის გამცემისათვის დაბრუნებისათვის გასაწევ აუცილებელ ხარჯს, ხოლო ფინანსურ ხარჯს არ მიეკუთვნება ის ხარჯი, რომლის გადახდაც ლიზინგის მიმღებისათვის სავალდებულო იქნებოდა იმ შემთხვევაშიც, თუ იგი ლიზინგის გარეშე თავად განახორციელებდა ლიზინგის საგნის შეძენას ან/და რომელთა გადახდაც მოსალოდნელია ლიზინგის გამოუყენებლობის შემთხვევაშიც.

**გ) სალიზინგო საზღაური არის ლიზინგის მიმღების მიერ ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ფულადი შენატანის ის ნაწილი, რომელიც მოიცავს ლიზინგის დაფინანსების თანხას (მის ნაწილს) და ფინანსურ ხარჯებს.**

**დ) ლიზინგის რესტრუქტურიზაცია** არის ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით შეთანხმებული სალიზინგო საზღაურების გადახდის გრაფიკის ცვლილება, რომელიც შესაძლოა განხორციელდეს ლიზინგის მიმღებისათვის შექმნილი ფინანსური სირთულეებიდან ან ლიზინგის დაფინანსების თანხის ნაწილობრივ წინსწრებით დაფარვის მიზეზით;

**ე) ლიზინგის დაფინანსების თანხა** არის ლიზინგის საგნის ღირებულება, ლიზინგის მიმღების მიერ ლიზინგის საგნის სარგებლობაში მიღებასთან დაკავშირებული კაპიტალიზირებადი დანახარჯების გათვალისწინებით, ლიზინგის მიმღების თანამონაწილეობის გარეშე;

**ვ. ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სარგებელი არის ლიზინგის მიმღების მიერ გამცემისათვის ან გამცემის სახელით მოქმედი სხვა პირისათვის გადახდილი ან გადასახდელი ლიზინგთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯების ჯამი;**

**მაგალითი №01 (უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციის  
შემთხვევაში ლიზინგის სარგებლის და დასაბეგრი თანხის განსაზღვრა)  
შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974**

**პირობა:**

ლიზინგის გამცემმა დასაბეგრმა პირმა A-მ 2022 წლის 1 იანვარს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.0) აძლიერდებოდა შტატებში შეიძინა სამშენებლო ამწე. ამწეს შესყიდვის ფასი შეადგენს 85 000 აშშ დოლარს, ხოლო საქართველოში ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებულმა ხარჯებმა დღგ-ის გარეშე შეადგინა 15 000 აშშ დოლარი (ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტში ვალუტის გაცვლითი კურსი ასევე შეადგენს 3.0)

ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით აღნიშნული აქტივი ლიზინგით უნდა გადაეცეს საბოლოო მომხმარებელს გამოსყიდვის პირობით.

აქტივი საქართველოში ჩამოვიდა და მყიდველს ფაქტობრივად გადაეცა იმავე წლის 1 ივნისს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.1).

მიღება-ჩაბარების და გადახდის გრაფიკის მიხედვით, მყიდველმა სალიზინგო კომპანიას უნდა გადაუხადოს ჯამში 120 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი, დღგ-ის გარეშე, საიდანაც აქტივის (ამწეს) ღირებულება არის  $(85\ 000 + 15\ 000) = 100\ 000$  აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი და სხვადასხვა ფინანსური ხარჯები 20 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი (აღნიშნული ხარჯები მოიცავს: პროცენტს 10 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი, დაზღვევას - 2 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი, გადატორმების ხარჯს - 200 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი და სხვა მნიშვნელოვან გადასახდელებს, ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის ბრძანების შესაბამისად - ჯამში 7 800 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი).

**შეფასება:**

მოცემულ მაგალითში, სსკ-ის 160-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ით დაბეგრას ექვემდებარება ამწეს შესყიდვის ღირებულებას დამატებული ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებული ხარჯი, ანუ ის თანხა რომლის გადახდაც ლიზინგის მიმღებს მოუწევდა იმ შემთხვევაშიც, თუ იგი ლიზინგის ხელშეკრულების გარეშე თავად განახორციელებდა აღნიშნული ამწის შეძენას. კურძოდ, სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-10 ნაწილისა და და 164-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა არის  $(100\ 000 \times 3,1) = 310\ 000$  ლარი, ხოლო 20 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი - ანუ 62 000 ლარი, დღგ-ით დასაბეგრ თანხაში არ შეიტანება, რადგან წარმოადგენს ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ სარგებელს.

**მაგალითი №02 (უცხოურ ვალუტაში გადახდილი ავანსის შემთხვევაში  
დასაბეგრი თანხის განსაზღვრა)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974

**პირობა:**

ლიზინგის გამცემმა დასაბეგრმა პირმა A-მ 2022 წლის 1 იანვარს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.0) აძლიერდებოდა შტატებში შეიძინა სამშენებლო ამწე. ამწეს შესყიდვის ფასი შეადგენს 85 000 აშშ დოლარს, ხოლო საქართველოში ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებულმა ხარჯებმა დღგ-ის გარეშე შეადგინა 15 000 აშშ დოლარი (ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტში ვალუტის გაცვლითი კურსი ასევე შეადგენდა 3.0). ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით აღნიშნული აქტივი ლიზინგით უნდა გადაეცეს საბოლოო მომხმარებელს გამოსყიდვის პირობით. ამავე ხელშეკრულების თანახმად, მომხმარებელმა ამავე წლის 1 მარტს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.2) A-ს ავანსის სახით ჩაურიცხა ლიზინგის საგნის შესყიდვის ღირებულების ნაწილი - 50 000 აშშ დოლარი. აქტივი საქართველოში ჩამოვიდა და მყიდველს ფაქტობრივად გადაეცა იმავე წლის 1 ივნისს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.1).

მიღება-ჩაბარების და გადახდის გრაფიკის მიხედვით მყიდველმა სალიზინგო კომპანიას უნდა გადაუხადოს ჯამში 120 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი, დღგ-ის გარეშე, საიდანაც აქტივის (ამწეს) ღირებულება არის  $(85\ 000 + 15\ 000) = 100\ 000$  აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი და სხვადასხვა ფინანსური ხარჯები - 20 000 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი.

#### **შეფასება:**

მოცემულ მაგალითში A ვალდებულია მიღებული ავანსი, მარტის საანგარიშო პერიოდში დაბეგროს დღგ-ით, ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება ოპერაციის (ავანსის გადახდის) დღისათვის არსებული კურსის შესაბამისად, კერძოდ დასაბეგრი თანხა იქნება  $(50\ 000 \times 3.2)/1.18 = 135\ 593$  ლარი, ხოლო ივნისის საანგარიშო პერიოდში A, ასევე ვალდებულია ლიზინგის საგნის მომხმარებელზე ფაქტობრივი გადაცემა დაბეგროს დღგ-ით, რა დროსაც დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს  $(68\ 000 \times 3.1)/1.18 = 178\ 644$  ლარი.

#### **მაგალითი №03 (ლიზინგის ხელშეკრულების შეწყვეტა ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974

#### **პირობა:**

ლიზინგის გამცემა დასაბეგრმა პირმა A-მ 2022 წლის პირველ იანვარს (ვალუტის ბაცვლითი კურსი 3.0) ამერიკის შეკრონებულ შტატებში შეიძინა სამშენებლო ამწე. ამწეს შესყიდვის თასი შეადგენს 85 000 აშშ დოლარს, ხოლო ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებულმა ხარჯებმა დღგ-ის გარეშე შეადგინა 15 000 აშშ დოლარი (ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტში ვალუტის ბაცვლითი კურსი ასევე შეადგენს 3.0) ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით აღნიშნული აქტივი ლიზინგით უნდა გადაეცეს საბოლოო მომხმარებელს გამოსყიდვის პირობით.

აქტივი საქართველოში ჩამოვიდა და მყიდველს ფაქტობრივად გადაეცა იმავე წლის 1 ივნისს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.1).

იმ მოშენტში, როდესაც მყიდველს გადახდილი ჰქონდა თანხა 55 200 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი (მათ შორის, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა  $40'000\$ + \text{დღგ-7'200\$}$ , ხოლო სარგებელი -  $8'000\$$ ), კედარ შეძლო დარჩენილი ნაწილის გადახდა.

#### **ხელშეკრულების შეწყვეტამდე გადახდილი თანხების გრაფიკი:**

გადახდის თარიღი	აქტივის ღირებულება (ძირი)	სალიზინგო სარგებელი	ვალუტის გაცვლითი კურსი	აქტოვის ღირებულება გადახდის დღისათვის არსებული კურსით
01.06.2022	23'600	4'000	3.1	73'160
01.01.2023	23'600	4'000	2.9	68'440
ჯამი:	47'200	8'000		141'600

ზემოაღნიშნული საფუძვლით 2023 წლის 1 სექტემბერს (ვალუტის გაცვლითი კურსი 3.2) სალიზინგო კომპანიამ შეწყვიტა კონტრაქტი და მისგან დამოუკიდებელი მიზეზების გამო აქტივი უკან დაიბრუნა 2023 წლის 1 ოქტომბერს.

## **შეფასება:**

მოცემულ მაგალითში ადგილი აქვს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების გარემოებას (ოპერაციაშე შეიცვალა სახე), შესაბამისად კორექტირების გარემოების დადგომის მომენტში (ხელშეკრულების შეწყვეტისას) საქონლის მიწოდების ოპერაცია დაკვალითიცირდება მომსახურების გაწევად (საქონლის დროებით სარგებლობაში გადაცემა), ხოლო მიღებული ანაზღაურება (სალიზინგო სარგებლის გამოყლებით) - მომსახურების გაწევიდან მიღებულ შემოსავლად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე 2023 წლის სექტემბრის საანგარიშო პერიოდში A ვალდებულია დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების საფუძვლით სალდირებულად შეიმციროს დღგ-ით დასაბეგრი თანხა 190 000 ლარით, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას, მის მიერ 2022 წლის ივნისის საანგარიშო პერიოდში დაბეგრილი 310 000 ლარსა და მომსახურების გაწევიდან მიღებულ დასაბეგრ თანხას - 120 000 ლარს შორის (მიღებული 47 200\$-ის ეჭვივალენტი ლარში, გადახდის დღისათვის არსებული ვალუტის გაცვლითი კურსების შესაბამისად.  $(23'600 \times 3.1 + 23'600 \times 2.9) / 1.18$ )).

## **მაგალითი №04 (გამოსყიდვის პირობა)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974

### **პირობა:**

მიმწოდებლის მიერ მომხმარებელზე 2022 წლის 1 იანვარს გადაცემულია სატვირთო ავტომობილი ლიზინგის ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც არ ითვალისწინებს ამ ავტომობილის შესყიდვის უფლებას მიღების მიერ.

ხელშეკრულება დადებულია 6 წლის ვადით, რომლის განმავლობაშიც მიღები ვალდებულია ლიზინგის საზღაურის სახით წინასწარ განსაზღვრული გრაფიკით დაფაროს ჯამში 200'000 ლარი, საიდანაც ლიზინგის დაფინანსების თანხა შეადგენს 177'000 ლარს, ხოლო ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სარგებელი 23'000 ლარს.

სატვირთოს გადაცემის მომენტში აღნიშნული/მსგავსი სატვირთო ავტომობილის საბაზრო ფასი არსებითად არ განსხვავდება ლიზინგის დაფინანსების ჯამური თანხისაგან.

2028 წლის 1 თებერვალს - ხელშეკრულების ვადის ამოწურვის საფუძველზე სატვირთო ავტომობილი დაუბრუნდა ლიზინგის გამცემს.

### **შეფასება:**

მოცემულ შემთხვევაში, ვინაიდან ხელშეკრულების ვადა და ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გადასახდელები სალიზინგო სარგებლის გარეშე არსებითად უთანაბრდება ლიზინგით გაცემული ნივთის ეკონომიკური მომსახურების ვადას და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის საბაზრო ღირებულებას გადაცემის მომენტში, სახეზეა სსკ-ის 160-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის მიწოდების ოპერაცია, რა დროსაც: 2022 წლის იანვრის საანგარიშო პერიოდში ლიზინგის გამცემის მიერ დღგ-ით დაბეგვრას ეჭვივალებარება ლიზინგის დაფინანსების თანხა დღგ-ის გარეშე 150'000 ლარი, ხოლო 2028 წლის თებერვლის საანგარიშო პერიოდში საქონლის მიწოდების ოპერაცია ფორმალურად დაკვალითიცირდება მომსახურების გაწევად და გამომდინარე იქნდან, რომ საქონლის უკან დაბრუნებისას დამატებით თანხის ანაზღაურება ან დაბრუნება არ ხდება დამატებით საგადასახადო ვალდებულება არცერთ მხარეს არ წარმოეშვება.

## **მაგალითი №05 (სადაზღვევო შემთხვევა)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2022 წლის 8 დეკემბრის ბრძანება №30974

### **პირობა:**

მიმწოდებლის მიერ მომხმარებელზე 2022 წლის 1 იანვარს გადაცემულია სატვირთო ავტომობილი იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებს გამოსყიდვის პირობას.

ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურება შეადგენს 177 000 ლარს, რომელიც უნდა დაითვაროს წინასწარ განსაზღვრული გრაფიკის მიხედვით 5 წლის განმავლობაში.

წელი	გადახდის ვადები	ჰახდეფონბები	წლიური გადა სახდელი
1	2022 01.03	8'850	35'400
	2022 01.06	8'850	
	2022 01.09	8'850	
	2022 01.12	8'850	
2	2023 01.03	8'850	35'400
	2023 01.06	8'850	
	2023 01.09	8'850	
	2023 01.12	8'850	
3	2024 01.03	8'850	35'400
	2024 01.06	8'850	
	2024 01.09	8'850	
	2024 01.12	8'850	
4	2025 01.03	8'850	35'400
	2025 01.06	8'850	
	2025 01.09	8'850	
	2025 01.12	8'850	
5	2026 01.03	8'850	35'400
	2026 01.06	8'850	
	2026 01.09	8'850	
	2026 01.12	8'850	
	ჯამი:		177'000

2024 წლის სექტემბერში ავტოსაგზაო შემთხვევის გამო ავტომობილი დაზიანდა, რის

გამოც დადგა სადაზღვევო შემთხვევა, რაც ხელშეკრულების შეწყვეტის საფუძველი გახდა. ამ ჰერიონისათვის მომხმარებლის მიერ გადახდილი ანაზღაურება შეადგენდა (8 850x11)= 97 350 ლარს.

დაზიანებული ავტომობილი შეთვასებული იქნა 20 000 ლარად და გადაეცა სადაზღვევო კომპანიას, ხოლო სადაზღვევო კომპანიის მიერ სადაზღვევო ხელშეკრულების საფუძველზე კომპენსაციის სახით მიმწოდებელზე გადახდილი იქნა 80 000 ლარი, მათ შორის დაზიანებული სატვირთოს ანაზღაურების თანხა 20 000 ლარი და მიუწებული ზიანის ანაზღაურება - 60 000 ლარი.

### **შეფასება:**

მოცემულ შემთხვევაში იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტისას, ადგილი აქვს დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების გარემოებას და საქონლის მიწოდების ოპერაცია დაკალითიცირდება ქონების დროებით სარგებლობაში გადაცემის მომსახურების ბაზევად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 2024 წლის სექტემბრის საანგარიშო ჰერიონში, მიმწოდებელი ვალდებულია დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების საფუძვლით სალდირებულად შეიძლება დღგ-ით დასაბეგრი თანხა 67 500 ლარით, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას, მის მიერ 2022 წლის იანვრის საანგარიშო ჰერიონში დაბეგრილი 150 000 ლარსა (177 000 / 1,18) და მომსახურების გაწევიდან მიღებულ დასაბეგრ თანხას - 82 500 ლარს შორის (97 350 / 1,18).

ასევე, მიმწოდებლის მიერ ავტომობილის სადაზღვევო კომპანიისთვის გადაცემის ოპერაცია განიხილება ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად, რა დროსაც დღგ-ით დასაბეგრი თანხა იქნება მიღებული მთლიანი კომპენსაციის თანხიდან გადაცემის მომენტისათვის დაზიანებული ავტომობილის საბაზრო ღირებულება დღგ-ის გარეშე (20000/1,18)=16'950 ლარი. ხოლო დანარჩენი 60 000 ლარი წარმოადგენს ზარალის კომპენსაციას, რომელიც დღგ-ით არ იბეგრება რადგან არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის ფარგლებში მიღებულ ანაზღაურებას.

### **მაგალითი №6 ლიზინგის საგნის მიმღები მხარის ჩანაცვლება**

[შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2023 წლის 12 იანვრის ბრძანება №207](#)

### **პირობა:**

2022 წლის იანვრის თვეში დადებული ლიზინგის ხელშეკრულებით კომპანია A-მ სატვირთო ავტომობილი ლიზინგით გადასცა დასაბეგრ პირ B-ს.

A-მ საქონლის ლიზინგით გადაცემა სსკ-ს 160-ე მუხლის 3ირველი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის შესაბამისად განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ საქონლის მიწოდების ოპერაციად.

ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით ავტომობილის ღირებულებამ სალიზინგო სარგებლის გარეშე შეადგინა 141'600 ლარი, (მათ შორის დღგ 21'600 ლარი), რაზეც A-მ B-ს გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-თვაქტურა და იანვრის საანგარიშო ჰერიონდის მიხედვით 120'000 ლარი დაბეგრა დღგ-თ, ხოლო B-მ დადგენილი წესით განახორციელა 21'600 ლარის დღგ-ის ჩათვლა.

2022 წლის სექტემბრის თვეში, მაშინ, როდესაც B-ს სალიზინგო სარგებლის გარეშე გადასახდელი დავალიანება შეადგენდა 35'400 ლარს, A-ს თანხმობით, ლიზინგის ხელშეკრულებაში B-ს ჩანაცვლა დასაბეგრი პირი X, ისე რომ, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა სხვა პირობა დარჩა უცვლელი.

### **შეფასება:**

გამომდინარე, იქნა და B-ს შორის გაფორმებული ლიზინგის ხელშეკრულებაში განხორციელდა მიმღები მხარის ჩანაცვლება, რომლის მიხედვითაც საქონლის მიმწოდებელი დარჩა იგივე (A), ხოლო საქონლის მიმღებს წარმოადგენს X-ი, სსკ-ის 179-ე მუხლის და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის 733 მუხლის თანახმად ადგილი აქვს საქონლის დაბრუნებით გამოწვეულ კორექტირების გარემოებას, რა დროსაც კორექტირებას ექვემდებარება B-ს, მიერ A-ს მიმართ ხელშეკრულების

ცვლილების მომენტში არსებული დავალიანება (სალიზინგო სარგებლის გარეშე), შესაბამისად A ვალდებულია B-ს გამოუწეროს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურა 35'400 ლარზე (მათ შორის დღგ 5'400 ლარი), და ამავე თანხის მიხედვით X-ს გამოუწეროს საგადასახადო ანგარიშ-თაქტურა და 2022 წლის სექტემბრის საანგარიშო პერიოდში დაბეგროს დღგ-ით.

### **მაგალითი №7 (ლიზინგის საგნის გამცემი მხარის ჩანაცვლება)**

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2024 წლის 29 ოქტომბრის ბრძანება №23070

#### **პირობა:**

ივლისის თვეში დადებული ლიზინგის ხელშეკრულებით სალიზინგო კომპანიამ A-მ სატვირთო ავტომობილი ლიზინგით გადასცა დასაბეგრ პირ B ს.

თაქტობრივ გარემოებაში იგულისხმება რომ სატვირთო ავტომობილი ლიზინგით გაცემულია გამოსყიდვის პირობით.

გარიგების ჯამურ ღირებულებამ შეადგინა 18 000 ლარი, შესაბამისად ყოველთვიური სალიზინგო გადასახადმა შეადგინა 1500 ლარი (აქტივის ღირებულების ნაწილი 1200 ლარი და სარგებლის ნაწილი 300 ლარი)

6 თვის გასვლის შემდგომ, მაშინ როდესაც B-ს გადასახდელი ვადამოუსვლელი დავალიანება A- ს მიმართ შეადგენდა 9000 ლარს, ლიზინგის ხელშეკრულებაში სალიზინგო კომპანია A-ს ჩაენაცვლა სალიზინგო კომპანია X, კერძოდ A-მ მოახდინა ლიზინგის ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოშობილი ყველა უფლებისა და ვალდებულების გადაცემა/რეალიზაცია X-ზე 5000 ლარად.

ამასთან, სალიზინგო კომპანია A-მ სატვირთო ავტომობილზე საკუთრების უფლება გადასცა კომპანია X-ს.

ვარიანტი I: ხელშეკრულება გაფორმებულია 2021 წლის ივლისის თვეში.

ვარიანტი II: ხელშეკრულება გაფორმებულია 2022 წლის ივლისის თვეში.

#### **შეფასება:**

სსკ-ის 159-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა” ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური

საქმიანობის თარგლებში ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება;

სსკ-ის 160-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით საქონლის მიწოდება არის

მატერიალური ქონების განკარგვაზე მესაკუთრის უფლების გადაცემა. ამასთან, სსკ-ის

160-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით „ბ” ქვეპუნქტის მიხედვით საქონლის

მიწოდებად ასევე განიხილება საქონლის თაქტობრივი გადაცემა იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი ხელშეკრულებით, გამოსყიდვის პირობით;

მოცემული თაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, რადგან ადგილი აქვს

მხოლოდ ლიზინგით გაცემული სატვირთო ავტომობილის მესაკუთრის ცვლილებას და არ ხდება X-ის მიერ მისი განკარგვა, სახეზე არაა ქონების განკარგვაზე მესაკუთრის უფლების გადაცემის თაქტი, შესაბამისად აღნიშნული ვერ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე A-ს მიერ X-ზე სატვირთო ავტომობილის

საკუთრებაში გადაცემა განპირობებულია ხელშეკრულებაში ლიზინგის გამცემი მხარის ჩანაცვლებით, რაც წარმოადგენს მოთხოვნის დათმობის ოპერაციას (ცესიას) და სსკ-ის

171-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან

ჩათვლის უფლების გარეშე, როგორც ფინანსური ოპერაცია.